

【論文】

事業の移転に対する消費税の課税について －課税扱いと引継ぎ扱いの比較を中心として－

Consumption Taxation on Transfer of a Going Concern

沼 田 博 幸

【キーワード】 消費税、事業の移転、包括承継、ゼロ税率、リバース・チャージ

(目次)

- I. はじめに
- II. 問題提起
 - 1. 「事業の移転」の消費税における意味
 - 2. 具体的な設例による検討
 - 3. 小括
- III. 現行法上の取扱い
 - 1. 消費税の課税対象
 - 2. 「事業の移転」を伴った各種法制度の取扱い
 - 3. 相続、合併・分割の取扱いに関する解釈
 - 4. 法人税法における組織再編との比較
 - 5. 現行法の基本的な考え方
 - 6. 小括
- IV. 諸外国における取扱い
 - 1. EUの取組み
 - 2. 英国の取扱い
 - 3. カナダの取扱い
 - 4. ノーサプライ・ルールに関する議論の紹介
 - 5. 参考となる論点の整理
 - 6. 小括
- V. わが国制度に対する評価と問題点
 - 1. わが国の消費税法の論理
 - 2. 論点の整理
 - 3. 小括
- VI. 結論（改善案の提示）

1. 事業の移転にかかる検討内容の整理
2. 現行法の仕組みが抱える問題点
3. 制度の改善の方向
4. 改善案の提示
5. 小括

VII. おわりに

I. はじめに

消費税においては、モノおよびサービスの購入と販売を行うという意味での事業を基本とし¹⁾、モノおよびサービスの生産と流通におけるこうした事業の連鎖を通じて最終的に消費者に税負担を求めるという仕組みが取られている。ところが、こうした消費税の基本である事業の実施主体が何らかの理由で異動することがある。本稿ではこれを「事業の移転」と称する。こうした「事業の移転」は、相続や会社の合併・分割のみならず、事業の譲渡や現物出資など様々な形態の取引に伴って行われる可能性がある²⁾。

ところで、消費税は、上記のとおりモノおよびサービスの消費一般を課税対象とした税であり、最終的には消費に税負担を求めるものであるが、消費者に至るまでの生産と流通の全ての段階において関係する事業者による課税の連鎖が予定されている。すなわち、重複課税や課税漏れが生じないように、売上にかかる課税と仕入にかかる税額控除が連続するいわゆる前段階税額控除制度の仕組みを経て、最終的に消費者に税負担を転嫁することが予定されているものである。

したがって、こうした課税の連鎖を前提とした消費税において「事業の移転」が行われた場合に、消費税の課税がいかなる影響を受けるのかという疑問が生ずる。すなわち、第一に、「事業の移転」それ自体が課税の対象となるのか否か、第二に、「事業の移転」が課税にならないとすると、それは如何なる取扱いとなるのか、という疑問である。

以上の疑問を消費税の基本的な仕組みに触れながら敷衍すると、次のとおりである。

消費税は、「消費を対象とした一般間接税」としての性格を有する税であり、そのうちの多段階課税型であって、かつ、重複課税を回避するために前段階税額控除の仕組みを採用したいわゆる付加価値税タイプの税である³⁾。納税義務者とされている事業者からみると、事業者が行う課税売上が課税対象とされ、他方で仕入れに際して負担した税を税額控除することが認められている。これは、モノまたはサービスの生産および流通の過程にある事業者に税を負担させることなく、最終消

1) ここで、まず、「事業」とは何かが問題となる。その定義としては一般的には、いわゆる継続企業（ゴーイング・コンサーン）あるいは有機的一体性のある組織的財産などが考えられるが、本稿では、モノおよびサービスの仕入れと売上を行う事業体（あるいは企業体）として議論を進めることとする。なお、「事業の移転」とは、事業の譲渡のほか相続、合併・分割その他の事業の主体の変更を伴うものを広く含むものとして議論を進めることとする。

2) 最近では、信託によっても「事業の移転」が可能となったと言われている。

3) 金子宏『租税法（第12版）』（弘文堂 2007）508頁では、「……、それ（筆者注、「消費税」を指す）は、消費税の種類としては、附加価値税の性質を持つ多段階一般消費税である。」とされている。

費者まで税負担を転嫁するための仕組みである。個々の事業者が行う、こうした「仕入れと売上からなる事業」の連続（あるいは連鎖）により、結果的にあるいは制度的に、参加している事業者の意図とは関係なく、消費税の目的は達せられることになる。いわば、制度としての消費税の課税は完成する。したがって、こうした「生産と流通にかかわる事業の連続」が維持されていることが消費税において重要な意味をもっているものといえる。

ところが、「事業の移転」は、上記の生産および流通のプロセスから逸脱し、仕入および売上を行う事業そのものの移転が行われるものである。したがって、こうした本来の事業の連鎖から逸脱した「事業の移転」が現行法上どのように取り扱われているのか、そしてそれは妥当なものを明らかにする必要があると考えられる。

本稿は、こうした問題意識から、事業者間で連続することが予定されている事業そのものが譲渡その他の方法により他に移転し、こうした連続が途切れる可能性がある場合について、現行の消費税がこの問題をどのように扱っているのか、そして、そうした現行法の取扱いの基礎にある基本的な考え方が何であるかを探り、ついで、諸外国の取扱いも参考としながら、現行法の取扱いが妥当なものであるか否か、更には、改善の必要性がないかどうかについて検討を試みようとするものである。

検討の進め方であるが、まず、II章において、設例を用いた分析により問題提起を行うこととしたい。ついで、III章では、わが国の消費税法における取扱いの現状の分析を行うこととする。消費税法の「事業の移転」に関係があると考えられる規定を検討し、その基本的な考え方について考察を行う。IV章では、「事業の移転」に関連した問題点の発見や改善への手掛かりを得るために、EU（欧州連合）を中心した各国での「事業の移転」に対する取組みの状況について論述する。次いで、V章では、こうした諸外国の取組みも踏まえたところで、わが国の消費税の取扱いについて、その妥当性の評価と問題点を明らかにする。VI章では、結論として、「事業の移転」に対する消費税の取扱いについて、V章までの検討を踏まえたところで改善案を提示することとしたい。

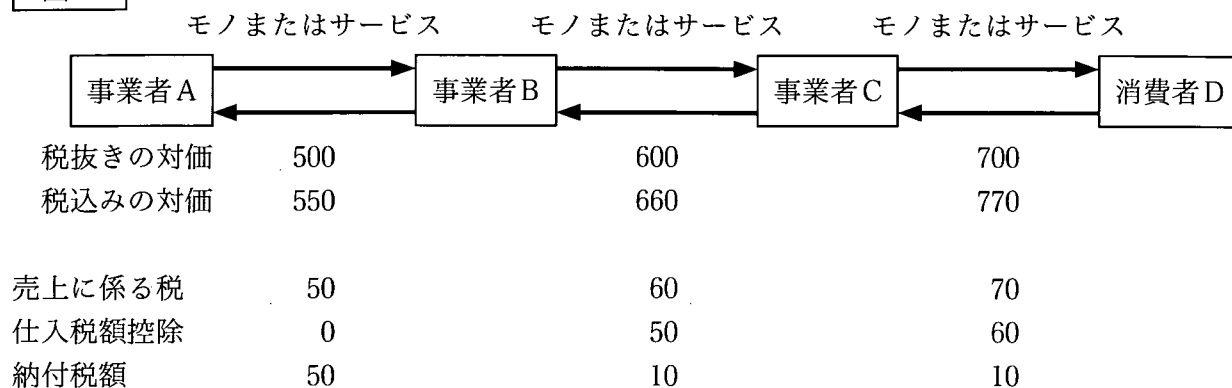
II. 問題提起

1. 「事業の移転」の消費税における意味

本章では、「事業の移転」が消費税の課税において如何なる意味を持つものであるかを設例を用いて分析する。なお、本章で言及する「消費税」は、必ずしもわが国の現行の消費税法の規定を前提としたものではなく、一般的な付加価値税タイプの税を指すものであることをお断りしておきたい。

まず、消費税の仕組みからみていくこととする。一般的な消費税（付加価値税）における課税の連鎖のイメージは次のとおりである。なお、税率は10%とする。

図 1



事業者Aは、モノまたはサービスを事業者Bに販売し、550の税込み対価を得る。国庫には50を納付する。事業者Bは、モノまたはサービスを事業者Cに販売し、660の税込みの対価を得る。国庫には、仕入税額控除後の10を納付する。事業者Cは、モノまたはサービスを消費者Dに販売し、税込対価として770を得る。国庫には、仕入税額控除後の10を納付する。以上のとおり、各事業者は消費税を負担せず、消費者が最終的にすべて（70）の税を負担することになる。

以上のとおり、事業者による納税と税額控除の連鎖の働きにより税が事業者から最終的に消費者に転嫁されるというのが消費税の仕組みのイメージである。

ここで、「事業の移転」があった場合、たとえば、上記の例で事業者Bの事業が連鎖にプロセスに参加していない別の事業者であるEに譲渡された場合に消費税の連鎖がどうなるかを検討する。消費税の仕組みは、生産から流通そして最終消費にいたるまでの複数の事業者による課税と税額控除の連続（連鎖）を経て、税負担を消費者に転嫁するものである。ところが、こうした課税の連鎖の過程の途中に「事業の移転」が行われた場合には、消費税の課税と税額控除の連鎖が切断される可能性が発生する。したがって、こうした事態が生じた場合にいかなる取扱いとすることが望ましいかという課題が発生する。

こうした「事業の移転」に対する取扱いとしてまず考えられるのは、これを消費税の課税対象（わが国の消費税法では「資産の譲渡等」）に該当するとして課税する方法であり、次いで考えられるのは、課税主体の変更があった場合には消費税の課税対象とはせず、変更前の課税主体の課税関係を変更後の課税主体が引継ぐという方法である。

図 2；事業の移転を課税対象とする方法

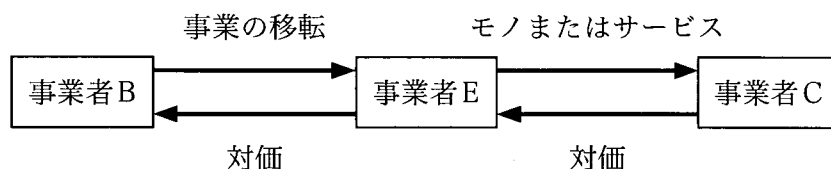
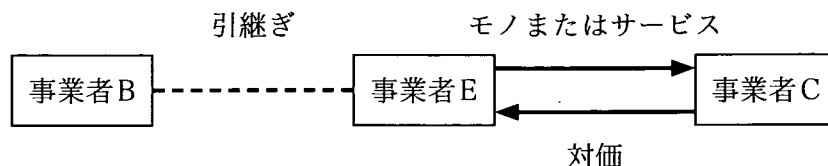


図3；事業の移転を引継ぎとする方法



まず、第一の方法である「事業の移転」を消費税の課税対象とする方法をとった場合にはどうなるであろうか。事業者による課税と税額控除が行われることになるのであるが、通常想定されるような個々の資産の譲渡とは異なり、次のような特殊な問題を生ずる。すなわち、「事業の移転」が行われた場合に、事業を移転した者は当該移転事業に含まれる資産に消費税を上乗せして譲渡し、移転事業を受け取った事業者は当該移転事業に含まれる課税仕入れにかかる消費税の税額控除を行うことになるのであるが、「事業の移転」の場合には、多数の資産および負債からなる一括取引となる可能性が大きいために、事業を移転した事業者における課税上の取扱いと移転を受けた事業者の課税上の取扱いとの間で整合性が適正に確保されるのかという疑問が生ずる⁴⁾。また、事業の移転として多数の資産および負債を一括して譲渡した場合には、個別の資産の譲渡とは異なり、無形資産（営業権）の譲渡が生ずることがあり、資産ごとの対価を明確にすることが困難ではないかという懸念が生ずる⁵⁾。

次に、第二の方法である「事業の移転」を事業主体の間での事業の引継ぎとした場合はどうなるであろうか。この方法は一見したところ単純な課税関係の移行に過ぎないように見えるが、事業主体が変更になったことにより、消費税における各種の制度上の取扱いがどこまで引き継がれるかという疑問が生ずる。たとえば、事業主体の変更に伴い、事業者の免税事業者としての資格はどうなるのか、事業の移転までに行われた過去の仕入れにかかる税額控除の取扱いはどうなるのか、あるいは、個々の資産に付されている属性（事業目的で購入されたものか否か、課税売上に対応した仕入であったか否か、など）はどうなるのか、といった様々な疑問が生ずる。たとえば、上記の設例で事業の移転を行った事業者Bが移転以前に固定資産を購入したケースを想定して検討してみると、事業者Bが建物を購入し、同じ事業年度（または以前の事業年度）に、事業者Eに当該建物も含めて事業の移転を行ったものとする。この場合、この建物の仕入にかかる消費税の税額控除の資格は、建物を購入した事業者Bに与えられるのか、それとも建物を事業の一部として引き継いだ事業者Eに与えられるのか疑問となる⁶⁾。

4) 特に、欧州その他の国々のようなインボイス方式を採用せず、帳簿方式を採用しているわが国において、こうした課税の整合性が大きく損なわれる可能性がある。

5) なお、ここで「事業の移転」を消費税の課税対象とした場合の国庫および事業者への影響について付言しておきたい。まず、国庫にとっては、「事業の移転」を課税対象としても、一般的には、税収の増加につながるわけではない。これは、売主である事業者の納付した消費税は買主である事業者の消費税の税額控除によって原則として相殺されるからである。他方、事業者にとっては、通常の資産の譲渡と異なり、事業全体が対象となることから、一時的なものであるにせよ、消費税の納税のために多額の資金手当が必要となる。つまり、資金フローの面で問題が発生する。

2. 具体的な設例による検討

上記の疑問を踏まえ、「事業の移転」を課税対象とする方法と「事業の移転」を引継ぎとする方法のそれぞれについて、具体的な例を設けて検討する。

(前提事実)

事業者Aから事業者Bに事業（全部または一部）が移転されたとする。両者はともに課税事業者であるとする。税率は10%とし、付加価値税タイプの税の特徴である前段階税額控除の仕組みが採用されているものとする。

(課税期間Ⅰ)

建物購入1億円



(課税期間Ⅱ)

商品Mの購入
5000万円

事業の移転
(1億5千万円)

商品Mの転売
6000万円

設例

課税期間Ⅰにおいて、事業者Aは、事務所用の建物（1億円）を他の事業者から購入する。

課税期間Ⅱにおいて、事業者Aは、商品Mを5千万円で購入する。ついで、事業者Bに対価1億5千万円で事業を移転する⁷⁾。

課税期間Ⅱにおいて、事業者Bは、商品Mを6千万円で転売する。

(「事業の移転」を課税対象とする場合)

事業者Aの課税

課税期間Ⅰ	仕入税額控除	1000万円
課税期間Ⅱ	仕入税額控除	500万円
	課税売上にかかる税	1500万円

6) 言い換えると、「事業の引継ぎ」が課税対象外の取引（「不課税取引」とも呼ばれる。）であるとする、課税対象外の取引に対応する課税仕入となるが、こうした場合の課税仕入れの取扱いがどうなるのが疑問となる。

なお、わが国の実務上の取扱いをみると、消費税法基本通達11-2-16（不課税取引のために要する課税仕入れの取扱い）では、「……資産の譲渡等に該当しない取引に要する課税仕入れ等は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当するものとして取り扱う。」としている。

7) 「事業の移転」が一括取引として行われることも考えられる。その場合には、個別対価の合計額と一括取引の対価が合致しないといった問題の発生が予想される。

事業者Bの課税

課税期間Ⅱ	仕入税額控除	1500万円
	課税売上にかかる税	600万円

以上のとおり、事業者Aは、Ⅰ期には1000万円の還付、Ⅱ期には1000万円の納付で、納付税額は全体としての納税バランスはゼロとなる。事業者Bにおいては、900万円の還付となる。両者を合計すると、900万円の還付となる⁸⁾。

(「事業の移転」を引継ぎとする場合)

事業者Aの課税

課税期間Ⅰ	仕入税額控除	1000万円
課税期間Ⅱ	仕入税額控除	500万円

事業者Bの課税

課税期間Ⅱ	課税売上にかかる税	600万円
-------	-----------	-------

以上のとおり、事業者Aは全体として1500万円の還付となる。事業者Bは600万円の納税となる。両者を合計すると、900万円の還付となる⁹⁾。

上記のとおり、「事業の移転」を課税対象とした場合と引継ぎとした場合を比較すると、国庫への影響は同一である。

「事業の移転」を課税対象とする場合については、上記の取扱いで特に問題はないと思われる。ただし、多数の資産および負債が移転した場合に課税上の処理に困難をきたす可能性があることは後述のとおりである。

「事業の移転」を引継ぎとする場合については、上記の取扱いは、事業者Aが行った固定資産および商品Mの仕入について事業者Aに仕入税額控除が認められることを前提としたものである。しかしながら、固定資産および商品Mの双方あるいは少なくとも商品Mについて、仕入税額控除が認められるのは、事業者Aではなく事業者Bではないかという見方も可能である。次に、事業者Aに仕入税額控除を認めるとして、事業者Aにおける課税売上割合の計算において事業の引継ぎという要素をどのように扱うか（すなわち、課税売上割合の計算式の分母および分子に引継ぎ資産を含めるか否か）という問題がある。なお、事業者Aに仕入税額控除を認めるとともに、引継ぎがあれば控除額を事後的に調整するという考え方も可能であろう¹⁰⁾。

事業者Bの立場からすると、事業者Bが行った商品の転売には、仕入税額控除が付かないことから、商品価格全体についての納税が必要となる。これは、VATの特徴であるところの、生産およ

8) ただし、事業者Bにとっては、一時的にせよ、1500万円の臨時的な資金手当が追加的に必要となる。

9) 消費税の税収（国庫）の面からは、課税対象とした場合と引継ぎとした場合と比較すると、いずれの900万円の還付であり、同一の結果を得ることとなる。

10) 上記の設例ではモノのみを取り上げているが、事業者Bが引き継いだ事業に関連して事業者Aが購入したサービスの取扱いも問題となりうる。

び流通のプロセスに関与したすべての事業者により分割納付するという仕組みの利点が失われることと意味する¹¹⁾。

3. 小括

本章は、「事業の移転」が行われた場合の消費税の取扱いに関し、簡単な設例を設けて、次章以下での検討に入るための準備的な問題提起を試みたものである。すなわち、「事業の移転」について、これを課税対象とする方法と引継ぎとする方法の二つの方法があることを想定し、これら二つの方法を設例によって対比を行った。いずれの方法によっても、国庫への影響は同一であった。課税対象とする方法をとった場合には、個別のモノまたはサービスの場合の応用となることから、事業を移転した事業者には課税し、事業を受け取った事業者には仕入税額控除を認めるものであって、理論的には単純である。したがって、この場合には、原則として新たな規定を設けることは必要ではない。これに対して、引継ぎとする方法をとった場合には複雑な要素が絡むことから、理論的に一義的な取扱いが導き出されることはなく、その取扱いを定めておくことが必要と考えられた。

次章では、現行の消費税法が、その規定のなかで「事業の移転」をどのように扱っているかを考察する。なお、消費税法にはこうした「事業の移転」を直接に扱った規定は存在せず、「事業の移転」をその内容として伴うと想定される各種の法制度（例えば、相続、会社の合併・分割）についての取扱いが定められているだけである。そこで、こうした消費税法が規定している取扱いを取り上げ、そこから、消費税法の「事業の移転」に対する取扱いとその基礎にある考え方を探ることとしたい。

III. 現行法上の取扱い

本章では、前章での問題提起を受けて、現行の消費税法が「事業の移転」をどのように扱っているかを明らかにするとともに、その基本にある考え方を探ることとしたい。なお、消費税法には「事業の移転」そのものに直接的に言及した規定は存在せず、「事業の移転」を内容として含んだ相続、会社の合併・分割といった各種の法制度に関する規定が存在するのみである。たとえば、会社の合併・分割のように事業の移転がその内容として当然に予定されている法制度についての規定が設けられている。そこで、本章では、最初に、消費税の課税対象を明らかにしたうえで、「事業の移転」を伴うことが想定される各種法制度に関する規定を取り出して、その内容を解明し、そのうえで、現行の消費税法が「事業の移転」にどのように対処しようとしているのかを考察することとしたい。

1. 消費税の課税対象

最初に、消費税法が消費税の課税対象をどのように定めているかをみていくこととする。

消費税法は、消費税の課税対象として、国内取引と輸入取引を掲げており、このうち国内取引に

11) 後述の「リバース・チャージ・メカニズム（買手課税方式あるいは仕入課税方式）」を採用し、買主（事業者B）に引取り課税を行えば、税の連鎖は形の上では維持されることになる。ただし、この場合にも分割納付の機能は働かない。

については、事業者が資産の譲渡等を行った場合に課税することとしている¹²⁾。なお、ここで、「事業者」とは、個人事業者及び法人をいうものとされ¹³⁾、個人事業者とは「事業を行う個人」と定義されている¹⁴⁾。また、「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。」とされている¹⁵⁾。これを受けた政令は、資産の譲渡等に類する行為として、負担付き贈与による資産の譲渡や金銭以外の資産の出資（現物出資）などを掲げている¹⁶⁾。

以上のとおり、消費税法は国内取引においては「資産の譲渡等」を課税対象とするものであるが、次に、こうした「資産の譲渡等」における中心的な概念のひとつである「資産の譲渡」がいかなる意味で使用されているかについて検討する。

資産の譲渡等における資産の譲渡については、一般に、「（資産とは）棚卸資産・固定資産等の有形資産から商標権・特許権等の無形資産まで、およそ取引の対象となるすべての資産を含む広い概念であり、資産の譲渡等とは、資産の同一性を保持しつつ、それを他人に移転することである」と解されている¹⁷⁾。

さらに、消費税の対象は「事業として」行われる取引に限定されているが、ここでの事業とは、一般に「同種の行為を独立の立場で反復・継続して行うことであり、所得税法における事業の概念より広い」と解されている¹⁸⁾。

また、消費税の対象は、「対価を得て行われる」取引に限定されているが、こうした対価性が求められていることの趣旨については、「対価を伴わない取引の場合には、次の取引段階において仕入税額が減少し、その分だけ納付すべき税額が増加するから、自ずから税負担の調整が行われることになる」との説明がなされている¹⁹⁾。なお、そうすると、最終取引段階で無償譲渡された場合に

12) 消費税法4条1項。以下、消費税法は「法」と略する。なお、輸入取引については、本稿とは直接の関係がないので、特に必要な場合を除き言及しないこととする。

13) 法2条1項4号。

14) 法2条1項3号。

15) 法2条1項8号。

16) 消費税法施行令2条1項；以下消費税法施行令は「令」と略する。なお、本文の掲げたもののほか、法人課税信託における資産の移転や金銭債権の譲受け（包括承継を除く。）などが掲げられている。

17) 金子・前掲書513頁。なお、脚注において、「新設分割・吸収分割による資産の移転は資産の譲渡等に該当しないが、現物出資・事後設立による資産の移転は、資産の譲渡等に該当すると解されている。」と述べられている。

18) 金子・前掲書513頁。

なお、消費税法基本通達（以下、「基通」という。）5-1-1（事業としての意義）では、「法第2条第1項第8号（資産の譲渡等の意義）に規定する「事業として」とは、対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることをいう。」としている。さらに、同通達の（注）1では、「個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は、「事業」には該当しない。」とし、（注）2では、「法人が行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は、そのすべてが「資産の譲渡等」に該当する。」としている。

は税負担の回復がないことになるが、消費税法は一定の場合に「みなし譲渡」として課税することとし²⁰⁾、無償譲渡を利用した租税回避の防止を図っている。

2. 「事業の移転」を伴った各種法制度の取扱い

(1) 概説

消費税法には、一般に「事業の移転」を伴うと考えられる相続や会社の合併・分割等といった各種の法制度に関係した規定があり、さらには現物出資や事後設立についての規定も設けられている。さらに、平成19年度改正においては、信託に関係した規定が新たに設けられている。

そこで、以下では、消費税法に設けられている規定を踏まえながら、「事業の移転」を含むことが想定される各種法制度の取扱いをみていくこととする。

(2) 相続

個人事業者が死亡した場合には相続が発生する²¹⁾。被相続人が事業を営んでおり、その事業を相続人が承継する場合において、相続は取引ではないが、相続の効果として「事業の移転」が行われることになる。

こうした相続については、まず、免税事業者制度²²⁾に関連して、次のような特例規定が設けられている²³⁾。

19) 金子・前掲書514頁。

なお、基通5-1-2（対価を得て行われるの意義）では、「……資産の譲渡……に対して反対給付を受けることをいうから、無償による資産の譲渡……は、資産の譲渡等に該当しないことに留意する。」としている。

20) 法4条4項（課税の対象）は、次のとおり規定している。

「次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

- 一 個人事業者が棚卸資産または棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用
- 二 法人が資産をその役員（法人税法第2条第15号（定義）に規定する役員をいう。）に対して贈与した場合における当該贈与」

さらに、法28条1項（課税標準）において、役員に対する低額譲渡について、相当額の対価があったものとするとしている。

なお、資産の貸付と役務の提供は、みなし規定の対象とされていないので、課税対象とはされないことになる。

21) 民法896条（相続の一般的効力）は「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。」としている。

22) 免税事業者制度は、法9条（小規模事業者に係る納税義務の免除）に規定されている制度であり、事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については、消費税の納税義務を免除するものである。ここで、基準期間とは、「個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度……をいう」ものとされている（法2条1項14号）。

法10条（相続があった場合の納税義務の免除の特例）の規定の概要を説明すると、次のとおりである。

まず、その年に相続があった場合において、その年の基準期間における課税売上高が千万円以下である相続人が、当該基準期間における課税売上高が千万円を超える被相続人の事業を承継したときは、当該相続人の当該相続のあった日の翌日からその年12月31日までの間における課税資産の譲渡等については、免税事業者には該当しないものとされる（第1項）。

次に、その年の前年又は前々年に相続により被相続人の事業を承継した相続人の当該基準期間における課税売上高と当該相続にかかる被相続人の当該基準期間における課税売上高の合計額が千万円を超えるときには、免税事業者には該当しないものとされる（第2項）。

以上の規定によると、相続人が課税事業者（免税事業者でない事業者）である場合には、被相続人から承継した事業のすべてが課税対象となり、相続人が免税事業者である場合には、相続人の基準期間の課税売上高と被相続人の基準期間の課税売上高の双方を考慮して相続人が課税事業者となるか否かが判定されることになる²³⁾。

こうした規定の存在と「事業の移転」との関係を考えてみると、相続に伴って行われた被相続人から相続人への「事業の移転」については、「資産の譲渡等」として課税対象とすることは予定していないものと解される²⁵⁾。

さらに、相続人が被相続人から引き継いだ資産について、個々の資産の消費税法上の属性の引継ぎに関係した具体的な取扱い規定が設けられている。たとえば、第16条第4項（長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例）および第17条第5項（工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例）において、個人事業者が死亡した場合において、被相続人が受けていた税法上の特例措置に関連して、被相続人が有していた地位を相続人が引き継ぐこととされている²⁶⁾。

また、課税仕入れについても、引継ぎに関する規定が設けられている。たとえば、法32条以下の仕入れにかかる各種の関連規定では、相続があった場合において、その相続人が被相続人の地位を引き継ぐものとされている²⁷⁾。

以上のように、個人事業者が死亡し、相続人が被相続人の事業を承継した場合には、課税主体としての地位のほか、相続した個々の資産にかかる課税上の属性（被相続人が課税上有していた特性など）の一部について、相続人が被相続人の課税上の地位を引き継ぐことになる。例えば、被相続

23) なお、相続の場合において、合併や分割と比較して特徴的なのは、「事業が承継された場合」の取扱いであるとの限定がなされていることである。この点については、法人の場合は常に事業の承継を伴うのに対して、個人の相続の場合には、必ずしも事業の承継を伴うわけではないことによるものと解される。

24) なお、相続人が課税事業者であって、課税期間の中途において被相続人が死亡した場合の、その死亡の日までの消費税の納税については、相続人が申告を行うべきものとされている（法45条3項（課税資産の譲渡等についての確定申告））。

25) 相続の場合には、対価が支払われておらず、また、「事業として」行われるものでもないことから、消費税の課税対象になる可能性はないと解される。

26) 令34条（事業の廃止、死亡等の場合の長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例）および令38条（個人事業者が死亡した場合又は法人が合併等をした場合の特定工事の請負に係る資産の譲渡等の時期）。

人の課税売上割合と相続人の課税売上割合が大きく異なる場合に一定の調整を行うこととされている²⁸⁾。

(3) 会社の合併

消費税法が規定しているのは法人一般の合併や分割であるが、その代表的なものが会社の合併や分割である。そこで、以下では、会社法が定める会社の合併や分割についてみていくこととする。会社法によると、会社の合併とは2つ以上の会社が契約によって1つの会社に合体することであり、吸収合併と新設合併とがある²⁹⁾。

会社法上の吸収合併と新設合併の定義は、次のとおりである。

「吸収合併 会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいう。」(会社法2条27号)

「新設合併 二以上の会社がする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるものをいう。」(同28号)

消滅会社の財産は存続会社または新設会社に包括的に承継されるものとされている。なお、合併の法的性質については、当事会社が合体する組織法上の特別の契約であるとする見解(人格合一説)と消滅会社がすべての財産を現物出資し、存続会社が株式を発行しまたは新設会社が設立されると考える見解(現物出資説)とが対立しているが、どちらの見解をとっても具体的な問題の解決に差異はないとされている³⁰⁾。

ここで、会社の合併と事業の譲渡とを比較した場合の法的性格の相違についてであるが、合併は包括的な権利義務の承継であるのに対して、事業の譲渡は個別の財産の移転であるという相違があるといわれている³¹⁾。

こうした合併の消費税法上の取扱いについては、相続の場合とほぼ同様である。

27) 法33条1項(課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整)、36条3項(納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整)などがその例である。

法36条3項によると、被相続人が免税事業者であり相続人が課税事業者である場合において、相続人が被相続人の事業を承継したときには、被相続人が免税事業者である間に受けとった資産については、資産の引継ぎの段階で仕入税額控除が認められる。

28) これらの規定はいずれも、本来は、事業者の課税上の地位や事業内容に変動があった場合を想定したものであり、それらが相続の場合の取扱いにも利用されているものである。

29) 神田秀樹『会社法(第9版)』(弘文堂2007)299頁。

30) 神田・前掲書300頁。

31) 神田・前掲書300頁。「① 事業譲渡は通常取引法上の契約なので、契約で決めた範囲の財産が個別に移転し(個別の財産の移転手続が必要)、事業財産のうちのあるものを除外または事業の一部を移転することもできるが、合併は消滅会社の全財産が移転し(個々の財産の移転手続は不要)、財産を一部除外したりすることはできない。②以下略」

まず、免税事業者としての取扱いについては、法11条（合併があった場合の納税義務の免除の特例）において、概要、次のように規定されている。

吸収合併があった場合において、非合併法人の合併法人の当該合併があった日の属する事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高が千万円を超えるときは、当該合併法人の当該事業年度の当該合併があった日から当該合併があった日の属する事業年度終了の日までの間は、免税事業者には該当しない（1項）。

合併法人の当該事業年度の基準期間の翌日から当該事業年度開始の日の前日までに間に合併があった場合において、当該合併法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高と被合併法人の当該合併法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高との合計額が千万円を超える場合には、免税事業者には該当しない（2項）。

新設合併があった場合には、非合併法人の合併法人の当該合併があった日の属する事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高が千万円を超えるときは、当該合併法人の当該合併があった日の属する事業年度については、免税事業者には該当しない（3項）。

4項以下（省略）。

さらに、相続の場合と同様、長期割賦販売や工事の請負、割賦仕入税額控除その他に関連した条文において、引継ぎに関係した規定が設けられている。

（4） 会社の分割

会社分割とは、1つの会社を2つ以上の会社に分けることをいうものとされる³²⁾。

会社分割は、承継会社または新設会社が交付する株式を対価として分割の対象となる営業（事業）の全部または一部（債務を含む）が包括的に承継会社または新設会社に移転する点で合併に類似するが、合併と異なり、分割会社は分割後も存続する³³⁾。

分割の場合にも、免税事業者制度の特例³⁴⁾ など、相続や会社合併と類似の規定が設けられている。

なお、法12条7項において、「分割等」の定義を設けて、新設分割のほか現物出資による事業の譲渡および事後設立による事業の譲渡で一定の要件を満たしたものについて免税事業者制度の特例を適用することとされている³⁵⁾。

さらに、法12条7項が掲げている2号の現物出資および3号の事後設立は、実質的に新設分割と同一の結果をもたらすような特別のケースについて、租税回避防止の目的から、新設分割と同様の扱いとされている³⁶⁾。

（5） 現物出資

現物出資とは、金銭以外の財産である出資のことであり³⁷⁾、目的物を過大に評価して不当に多くの株式が与えられると金銭出資をした他の株主との間で不公平となるので、会社法上一定の規制がなされている³⁸⁾。

32) 神田・前掲書316頁。

33) 神田・前掲書317頁。

34) 法12条（分割等があった場合の納税義務の免除の特例）。

消費税法は、資産の譲渡等の範囲に「資産の譲渡等に類する行為で政令で定めるもの」を含めることとし、政令は「金銭以外の資産の出資」を掲げることで現物出資を資産の譲渡等に含めている³⁹⁾。

なお、現物出資が課税対象となる場合における対価の額は、現実の売買金額ではなく、取得する株式の価値に相当する金額とされている（令45条2項3号）。

ただし、法12条7項2号により、現物出資のうち、新たに設立する法人に事業の全部または一部を引き継ぐ場合には、課税対象とするのではなく、法12条の会社の分割と同様に扱うものとされている⁴⁰⁾。

（6）事後設立

事後設立とは、会社成立前から存在する財産で事業のために継続して使用するものを成立後2年

35) 法12条7項は、次の通りである。

「第1項から第4項までに規定する分割等とは、次に掲げるものをいう。

一 新設分割

二 法人が新たな法人を設立するためにその有する金銭以外の資産の出資（その新たな法人の設立の時に於いて当該資産の出資その他当該設立のための出資により発行済株式又は出資の全部をその法人が有することになるものに限る。）をし、その出資により新たに設立する法人に事業の全部又は一部を引き継ぐ場合における当該新たな法人の設立

三 法人が新たな法人を設立するため金銭の出資をし、当該新たな法人と会社法（平成17年法律第86号）第467条第1項第5号（事業譲渡等の承認等）に掲げる行為に係る契約を締結した場合における当該契約に基づく金銭以外の資産の譲渡のうち、当該新たな法人の設立の時に於いて発行済株式の全部をその法人が有している場合であることその他政令で定める要件に該当するもの」

なお、令23条9項（分割等があった場合の納税義務の免除の特例）は、「法第12条第7項第3号に規定する政令で定める要件は、金銭以外の資産の譲渡が、新たな法人の設立の時に於いて予定されており、かつ、当該設立の時から6月以内に行われたこととする。」としている。

36) 『平成13年 改正税法のすべて』（大蔵財務協会2001）505頁において、免税事業者の特例に関係して、次の説明がなされている。

「納税義務の判定等の特例の対象となる会社分割の範囲については、商法上の分割（新設分割、吸収分割）のほか、これまで本特例の対象となっていた現物出資やいわゆる変態現物出資（事後設立）による法人の設立が対象となりますが、会社分割には多様な形態があること等を踏まえ、消費税法12条では、新たに設立する法人に事業を承継する形態を「分割等」と定義し、既存の会社に事業を承継する形態である「吸収合併」と区分しています。」

37) 会社法28条1号。

38) 神田・前掲書43頁

39) 令2条2号。なお、「金銭以外の資産の出資（特別の法律に基づく承継に係るものを除く。）」とし、特別の法律に基づく承継に係るものを除くこととされている。この除外の趣旨について、「行政改革で特殊法人等が独立行政法人になるときに、現物出資の形をとることが多いのですが、2号の規定によって課税することは実情に合わないのをこれを除外した」との説明がなされている（大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（4訂版）』（税務経理協会 2007）5頁）。

以内に純資産額の20%超にあたる対価で取得することであり、会社法は一定の規制を行っている⁴¹⁾

消費税法は、事後設立については、現物出資と異なり、「資産の譲渡等」に類する行為として政令に掲げていない。これは、「事後設立」は資産の譲渡等に類する行為ではなく、資産の譲渡等に当然に該当することから、規定を設けなかったものと考えられる。

なお、事後設立についても、法12条7項3号において、現物出資の場合と同様に「事後設立」のうち新たに設立する法人に事業を承継するものについては、法12条の規定を適用している。

(7) 財産引受け

現物出資や事後設立に類似したものとして、会社法に財産引受の制度が設けられている。財産引受とは、発起人が会社のため会社の成立を条件として特定の財産を譲り受ける旨の契約のことである⁴²⁾。通常の売買契約であるが、現物出資の場合と同じ弊害が生ずるおそれがあることから、設立時に限り現物出資と同じ厳格な規制が設けられている⁴³⁾。

なお、消費税法では、財産引受について現物出資や事後設立の場合のような特別な規定は設けられていない。これは、財産引受が消費税法の「資産の譲渡等」に当然に該当すると解されていることによるものと考えられる。

(8) 信託

信託については、平成19年度の改正で消費税法に新たな規定が設けられている。今回の改正は、信託法の全面改正に伴い行われたものであり、この改正により事業信託も認められることとなったとして注目されている。したがって、信託に伴う「事業の移転」が消費税においてどのように扱われるかをみておきたい。

平成19年度改正において令2条1項3号が追加され、特定受益証券発行信託または法人課税信託の委託者がその有する資産を信託した場合における当該資産の移転および受益者等課税信託が法人課税信託に該当することとなった場合につき、法人税法第4条の7第9号の規定により出資があったものとみなされるものについては、資産の譲渡等に類するものとされている⁴⁴⁾。これは、令2条1項2号において現物出資が資産の譲渡等に類するもののひとつとして掲げられているので⁴⁵⁾、法人課税信託のうち出資があったとみなされるものについて、現物出資の場合と同様に扱うこととしたものである。

なお、いわゆる「本文信託」の場合には、信託の受益者は当該信託の信託財産に属する資産を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に係る資産の譲渡等、課税仕入れおよび課税貨物の保税地域からの引取り（以下、「資産等取引」）については、当該受益者の資産等取引とみなして消費税法の規定が適用されることになっている⁴⁶⁾。

40) この規定から、現物出資には事業の全部または一部を引き継ぐ場合が含まれており、そうした引継ぎのうち、それが法人の新設となる場合は課税対象とならないものと解される。そうすると、法人の新設以外の場合はどうなるのかという疑問が生ずるが、反対解釈から当然に課税対象となると考えられる。

41) 会社法467条1項5号。

42) 会社法28条2号。

43) 神田・前掲書44頁

また、この点に関連して、実務では信託契約に基づき財産を信託会社に移転する行為等について、原則として資産の譲渡等には該当しないものとして取り扱っている⁴⁷⁾。

また、いわゆる「ただし書信託」の場合には、現実に信託財産を所有しその運用等を行っている取引行為者である受託者が、当該信託財産に属する資産を有し当該信託財産にかかる資産等取引を行ったものとして、納税義務を負うことになる⁴⁸⁾。

なお、「ただし書信託」について、法人税の場合には受益者に信託収益が分配された段階で課税されるが、消費税の場合にはこれとは異なり、課税資産の譲渡等があった場合には受託者段階で課税される⁴⁹⁾。

法人課税信託の場合、法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等および固有資産等ごとにそれぞれ別のものとみなして、消費税法の規定を適用するものとされている⁵⁰⁾。また、具体的な免税事業者制度や簡易課税制度の取扱いについては、法15条3項以下で規定されている。

(9) 事業譲渡

事業譲渡については、会社法に規定が設けられている。会社法によると、事業譲渡のうち特定のものについて株主総会の特別決議を要するものとしており、その関係で株主決議を要する事業譲渡とは何かが論点となっている。こうした、会社法における株主総会の特別決議を要する事業譲渡の意義について、次のような最高裁判決が存在する⁵¹⁾。

「(平成17改正前) 商法245条1項1号〔=会社法467 I ①〕によって特別決議を要する営業の譲渡とは、同法24条にいう営業の譲渡と同一意義であって、営業そのものの全部または重要な一部を譲渡すること、詳言すれば、一定の営業目的のために組織化され、有機的一体として機能する

44) 令2条1項3号において、「……対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付又は役務の提供に類する行為……」として、次のものが掲げられている。

「三 法人税法(昭和40年法律第34号)第2条第29号ハ(定義)に規定する特定受益証券発行信託又は同条第29条の2に規定する法人課税信託(同号ロに掲げる信託を除く。以下この号において「法人課税信託」という。)の委託者がその有する資産(金銭以外の資産に限る。)の信託をした場合における当該資産の移転および法第14条第1項(信託財産に係る資産の譲渡等の帰属)の規定により同項に規定する受益者(同条第2項の規定により同条第1項に規定する受益者を含む。)がその信託財産に属する資産を有するものとみなされる信託が法人課税信託に該当することになった場合につき法人税法第4条の7第9号(受託法人に関するこの法律の適用)の規定により出資があったものとみなされるもの(金銭以外の資産について出資があったものとみなされるものに限る。)」

45) 「二 金銭以外の資産の出資(特別の法律に基づく承継に係るものを除く。)」

46) 法14条1項本文

47) 基通4-2-1。

これは、法14条(ただし、平成19年度改正前の14条に関するものである。)に規定する本文信託に関する取扱いを定めたものである。

48) 法14条1項但し書。

49) 『平成19年度 改正税法のすべて』(大蔵財務協会 2007) 646頁。

50) 法15条(法人課税信託の受託者に関するこの法律の適用)。

財産（得意先関係等の経済的価値のある事実関係を含む）の全部または重要な一部を譲渡し、これによって、譲渡会社とその財産によって営んでいた営業的活動の全部または重要な一部を譲受人に受け継がせ、譲渡会社とその譲渡の限度に応じ法律上当然に同法25条に定める競業避止義務を負う結果を伴うものをいう」（最大判昭和40・9・22民集19-6-1600<百選92><商判I-112>）。

なお、こうした事業の譲渡を行う場合には、個々の資産および負債について個別の手続きが必要とされている。すなわち、事業に属する個々の資産について第三者対抗要件を含め個別に移転手続きが必要であり、債務を移転する場合において、免責的債務引き受けとするためには、一般原則に従って個々に債権者の承諾が必要である⁵²⁾。

「事業の譲渡」は、本稿がテーマとする「事業の移転」に関連した一つの取引形態であるが、消費税法には直接に言及した規定は存在しない。したがって、一般的な解釈によることとなるが、事後設立や財産引受と同様に当然に「資産の譲渡等」に該当することになるので、規定を設けなかったものと解される。実務上の取扱いも同様である⁵³⁾。

(10) 包括承継

「事業の移転」を含んだ取引形態のひとつではないが、消費税法において「包括承継」という文言が用いられている。すなわち、「資産の譲渡等に類するもの」として、「貸付金その他の金銭債権の譲受けその他の承継（包括承継を除く。）」を課税対象に含めることとされており⁵⁴⁾、資産の譲渡等に類するものに該当しない範囲を定める概念として「包括承継」という文言が使用されている。

ここで、令2条1項5号が何のために設けられているのか、さらには、括弧書きで包括承継を除くと規定されていることの意味は何かという疑問が生ずる。この点について、実務書の記述を紹介すると、次のとおりである⁵⁵⁾。

「……「資産の譲渡等」といった場合には、そのなかに貸付けも入っていますから、債権の譲受けがあった場合には、その譲り受けた金銭債権を債務者に貸付けたと認識することということ

51) 神田・前2001掲書298頁。

なお、文言としての「事業」と「営業」の関係については、平成17年改正前商法では「営業」の譲渡等としていたのを、会社法は「事業」の譲渡等と概念を改めているが、その実質に変更はないと解されている（神田・前掲書295頁）。

52) 神田・前掲書297頁。

これに対して、前述の会社の合併や分割の場合には、いわゆる「包括承継」に該当し、組織法上の手続は必要であるが、引継ぎのための個別の手続きは不要と解されている。

53) 実務的な解説書では、一般に、事業の譲渡は消費税が課税の対象としている「資産の譲渡等」に該当すると説明している。たとえば、木村剛志編著「実務家のための消費税実例回答集（第6版）税務研究会出版局2007年」の135頁、和気光編著「こんなときどうする消費税 Q & A（第一法規）」の1012頁、岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』（財経詳報社2006年）47頁など。

54) 令2条1項5号。

55) 大島・木村・前掲書7頁から10頁

です。」

「包括承継は相続、合併などによって財産を一括して取得することで承継の一つですが、当然にその地位も承継することになるので、その譲受けを特に課税の対象となる資産の貸付けとみる必要がないものとして除くこととしたわけです。

したがって、包括承継によって貸付金その他の金銭債権を取得した場合、貸付者としての地位を承継し、引き続き貸付けを行っていることはもちろんですが、承継自体は資産の貸付けに入らないということです。」

そうすると、合併・分割によって権利義務を包括的に承継させる場合も資産の譲渡に入らないわけですか。

そういうことになります。」

以上の説明において、「包括承継」は合併や分割を含めたところの一般概念として使用され、資産の譲渡があったとしても、それが包括承継に該当する場合には消費税法上の資産の譲渡には当たらないとする考え方が示されている。

3. 相続、合併・分割の取扱いに関する解釈

相続、法人の合併や分割に伴って行われた「事業の移転」が消費税の課税対象となるかどうかという点については、一般的には課税対象にならないと解されている⁵⁶⁾。

その理由であるが、立法担当者の解説が参考となると思われるので、以下に紹介する。なお、この解説は、相続、合併および分割について一般的に述べたものでなく、会社分割に関する税制改正に関連して述べられたものである⁵⁷⁾。

「今般、商法等の改正により創設された会社分割制度による資産の移転が消費税法上の「資産の譲渡等」に該当するかどうかは、正に法の解釈の問題であり、今回の改正事項ではありませんが、会社分割を行う会社にとっては関心の深い問題とされますので、簡単にふれておきたいと思います。

従来から企業の分割の手法として広く用いられてきている、いわゆる変態現物出資による新会社の設立や事後設立による営業の譲渡は、まず金銭出資により新会社を設立し、その後、新会社に対しその出資した金銭を対価として資産や営業を譲渡するものであり、分割に伴う資産の移転が消費税法上の「資産の譲渡等」に該当することは明らかなです。また、現物出資については、対価を得て行う資産の譲渡に類するものとして「資産の譲渡等」に該当することが法令によって明らかにされています。

他方、今回、商法等に規定された「新設分割」や「吸収分割」は、合併の場合と同様、企業再

56) 金子・前掲書513頁の注2では、「新設合併・吸収分割による資産の移転は資産の譲渡等に該当しないが、現物出資・事後設立による資産の移転は、資産の譲渡等に該当すると解されている。」と述べられている。

57) 『平成13年改正税法のすべて』(大蔵財務協会2001) 511頁～512頁。

編のための組織法上の行為であり、その権利義務の承継は、法律上当然に生ずる包括承継とされていることから、これらの分割による権利義務の移転は、消費税法上の「資産の譲渡等」には該当しないものとされています。」

ここでも、「包括承継」の概念が説明に利用されている。立法担当者の考え方は、次のとおりではないかと考えられる。すなわち、企業再編の手段としての現物出資や事後成立は「資産の譲渡等」に該当するのであるが、他方、企業再編の手段としての分割は包括承継に該当し、権利義務の移転が法律上当然に生ずるものであることから、「資産の譲渡等」に該当しない、というものである。

4. 法人税法における組織再編との比較

法人税における取扱いと消費税における取扱いの差異についてみておくこととする。すなわち、「事業の移転」の取扱いは法人税と消費税とで大きく異なっている分野であるが、その相違の内容をみていくこととする⁵⁸⁾。

法人税法では、会社の合併、分割、現物出資、事後設立といった組織再編が行われた場合には、たとえば、合併の場合には被合併法人から合併法人へ、分割の場合には分割法人から吸収分割法人または新設分割法人へと資産の譲渡があったものとして扱うとともに、適格条件に該当する場合には帳簿価額での引継ぎを認める一方で、適格条件に該当しない場合には、時価で譲渡があったものとみなし帳簿価額と時価との差額について課税対象とすることとしている⁵⁹⁾。

これは、法人税が所得を課税対象としており、資産の譲渡など所得が実現したと考えられる時点を捉えて含み損益の課税を行うことを原則としつつ、経済活動の円滑化に配慮して、特定の要件を満たしている場合には課税の繰延べを認めているものと解される。

なお、株式交換や株式移転についても、法人税法では、それらが会社の合併や分割と比較されるべき取引であることを理由として類似の取扱いが定められている⁶⁰⁾。

さらに、組織再編税制の対象外である事業の譲渡等が行われた場合には、資産の売買損益について原則どおり課税されることになると考えられる。

以上が、法人税法における組織再編に関連した規定の概要であるが、消費税法における組織再編に関連した規定とは相当に異なったものとなっている。すなわち、法人税法では、会社の合併、分割、現物出資、事後設立、株式交換あるいは株式移転といった取引形態にかかわらず、課税（帳簿価額と時価との差額に対する課税）の有無は、適格条件の充足の有無によることとされているのに対して⁶¹⁾、消費税法では、こうした適格条件の充足の有無は課税とは無関係である。すなわち、消費税においては、会社の合併、分割、現物出資、事後設立、株式交換あるいは株式移転といった取引が包括承継に該当するか否かが課税の有無の基準となっている⁶²⁾。

58) 所得税と消費税との関係についても法人税と消費税と類似の比較が可能であるが、ここでは、法人税との関係だけに限定することとした。

59) 法人税法62条以下。

60) この場合には、実際に資産の譲渡（移転）が行われていないことから、消費税の課税の対象外である。

61) 法人税では、会社法の定めている包括承継の範囲とは無関係に課税の範囲が定められている。

5. 現行法の基本的な考え方

本章では、以上のとおり「事業の移転」を含む各種の法制度、すなわち、相続、会社の合併および分割その他が行われた場合において、消費税法がこれらをどのように取り扱うこととしているかの説明を試みたが、そこからみてとれる消費税法の基本的な考え方は次のとおりである。

「事業の移転」が消費税の課税対象である資産の譲渡等に該当するか否かという点については、これを直接に取り上げた規定は存在しない。しかしながら、「事業の移転」を内容とする様々な取引形態あるいは法制度が存在し、それらの取扱いについての相当数の規定が設けられている。すなわち、相続、会社の合併および分割、現物出資、事後設立などに関連した相当数の規定が設けられていることから、これらの規定をみていくことで、「事業の移転」に対する消費税法の基本的な考え方を推測することが可能であると思われる。

まず、相続、会社の合併および分割については、免税事業者としての資格の引継ぎに関する規定のほか、資産の属性の引継ぎなどに関する各種の規定が設けられている。したがって、「事業の譲渡」として課税しないものと解される。

他方で、現物出資および法人課税信託の一部については、資産の譲渡等に類するものとして課税対象に含めることとされている。したがって、こうした形態で「事業の移転」が行われた場合には、一部に例外はあるにしても⁶³⁾、原則として課税対象になるものと解される。

消費税法上の取扱いについて特段の規定が存在しないのが、事業の全部または一部譲渡や事後設立および財産引受の形態をとって行われる場合の「事業の移転」である。なお、包括承継という概念を用いて、これに該当するものを課税対象から外すことを窺わせる規定が存在する⁶⁴⁾。

以上のことから、現行法の基本的な考え方は、次のようなものではないかと考えられる。

相続、会社の合併および分割については、民法および会社法において包括承継とされている。この場合には、個別的手続きを経ることなく、当然に権利義務の承継が行われる。消費税における課税関係もそのなかに含まれる。しかしながら、一般的に承継といっても、消費税の場合には多様な課税上の制度が存在し、その引継ぎがどうなるかは判断が困難である。そこで、免税事業者に関連した規定その他の規定を設けて、その引継ぎの内容を明確化したものと解される。すなわち、民法や会社法に基づいて制度化されている包括承継の内容を具体的かつ明確化するための規定ではないかと考えられる。

相続、会社の合併および分割以外の法制度に基づいた「事業の移転」には、消費税法の定める「資産の譲渡等」に該当するものとししないものがある。「資産の譲渡等」に該当するものとしては、事

62) なお、法人税と消費税の取扱いの違いを考える場合、直接税である法人税の場合には、法人にとって税負担の有無（課税の繰延べの有無）が問題となるのに対して、間接税である消費税の場合には、引継ぎ対象となっても課税対象となっても事業者には実質的な税負担は生じないことがひとつの留意点であると思われる。

63) 現物出資と事後設立の一部が会社分割と同様に扱うこととされている。これは、多分に免税事業者制度を租税回避目的で利用されることを防止するためではないかと考えられる。

64) 令2条1項4号（資産の譲渡等の範囲）における括弧書きで、資産の譲渡等に類する行為としての「貸付金その他の金銭債権の譲受けその他の承継」から「包括承継を除く。」とされている。

業の全部または一部の譲渡、事後設立、財産引受などがあげられる。また、現物出資や信託の一部は、「資産の譲渡等」には該当しないが、「資産の譲渡等に類するもの」として課税対象に含められている⁶⁵⁾。

6. 小活

本章では、現行法の関連規定の内容を検討し、そこから事業の移転に対する現行法の論理を探ってみた。現行法の論理と考えられるところは、次のとおりである。

「事業の移転」を内容とする取引や法制度のうち民法や会社法において承継（包括承継）とされているものについては、事業の引継ぎの扱いとするとともに引継ぎに関する具体的な取扱いを定める⁶⁶⁾。それ以外の「事業の移転」を内容とする取引や法制度については「資産の譲渡等」に該当するものは課税対象とする。なお、現物出資や一部の信託は、資産の譲渡等に類するものとして課税対象に含めている。それ以外のものは、課税対象外となる。

すなわち、現行法は、「包括承継」の該当性と「資産の譲渡等」の該当性という二つの基準を用いて「事業の移転」の取扱いを区分しているものと解される。「事業の移転」を伴った取引等のうち包括承継に該当するものについては、課税の対象とせず、課税関係の引継ぎを行うものとされる。ただし、この引継ぎの仕組みは、免税事業者制度との関連や個々の資産の課税上の属性の処理が必要であり、かなり複雑である。「事業の移転」を伴った取引等のうち包括承継に該当しないものについては、それが「資産の譲渡等」に該当するかぎり課税対象となる。この場合、課税対象となることから、一時的にせよ多額の納税資金が必要となる可能性がある⁶⁷⁾。なお、「包括移転」にも「資産の譲渡等」にも該当しない場合には課税対象外ということになるが、この場合の消費税法上の取扱いが明確でないと思われる。

IV. 諸外国における取扱い

本章では、現行の消費税法の取扱いの妥当性を検討するための参考として、諸外国における「事業の移転」の取扱いとそれに関連した議論をみていくこととする。EUその他の諸外国では、「事業の移転」の取扱いとして、課税対象とする方法のほか、ゼロ税率を適用する方法や引継ぎとする方法などがあり、それぞれに長所と短所を有しているとされる。こうした議論を以下で紹介する。

65) さらに、「事業の移転」を内容としているが、「資産の譲渡等」に該当しないもの（たとえば、無償での事業の移転）の取扱いである。事業の引継ぎでもなく、課税対象にもならないことから、消費税の対象外の行為となる。この場合、資産の移転を行った者は課税されず、資産の移転を受けた者は税額控除が認められない。その結果、消費税における課税と税額控除の連鎖の切断が生ずる。

66) ただし、事業の引継ぎとして行われた「事業の移転」が消費税においてどのように扱われるかについては、「事業の移転」にかかる直接的な規定が存在しないこともあり、必ずしも明確ではない。

67) 現在のわが国の消費税の税率は地方消費税を合わせても5%であり、諸外国に比べて低い水準にあるが、将来において税率が引き上げられた場合には、事業者にとって資金負担が大きくなる。

1. EUの取組み

事業の移転の問題についての検討の参考とするために、EUを中心とした各国が「事業の移転」の問題とどのように取り組んでいるか見ていく。

最初に、アラン・シェンク教授等の付加価値税（VAT）に関するテキスト⁶⁸⁾の記述を紹介したい。このテキストにおいて、EUを中心とした各国の「事業の移転」に関する取扱いを解説した部分があり、貴重な示唆を得ることができる⁶⁹⁾。

当該テキストの関連部分を要約すると、次の通りである⁷⁰⁾。

まず、「事業の移転」は、特段の規定がない限り、課税取引に該当する。ただし、「事業の移転」が事業者間で行われた場合には、税額控除の対象となることから、全体の税負担の増加は生じない。国庫にとっても歳入の増加はない。ただし、事業者において納税とその取戻しの間でキャッシュ・フローの負担が発生する。

多くの国は、こうした問題を避けるため、「事業の移転」にゼロ税率を適用している。また、これにより、売主にとって事業移転にかかる費用にかかるVATの仕入税額控除が可能となる。

なお、ゼロ税率を適用した場合には、「事業の移転」に含まれる資産に関する記録が売主から買主に適切に引き継がれることが必要となる。記録の引継ぎが適切に行われない場合には、VATの長所とされる「調査の連鎖」が切断されることになる。ゼロ税率の適用の有無を巡り、双方での取扱いの不整合が生じ、課税上の紛争が発生する可能性がある。こうした紛争を未然に防止するためには、双方でゼロ税率の適用に関する文書を作成し、税務当局に提出することが望ましい。

また、EUのVAT第6次指令は、加盟国に、事業の移転について、課税対象としないこととする選択肢を認めており、英国がこの選択を行っている⁷¹⁾。

以上が、テキストにおける「事業の移転」に関連した部分の要旨である。ここで、「事業の移転」の取扱いについては、通常の課税取引とする方法のほか、ゼロ税率の適用対象とする方法、それに、課税対象としない方法があることが示されている⁷²⁾。

2. 英国の取扱い

上記テキストで、ゴーイング・コンサーンの移転（TOGC）を課税対象としないとする選択肢を採用した国として英国があげられている。英国における「事業の移転」に関する取扱いの概要は次の通りである⁷³⁾。

まず、英国においてTOGC（事業の移転）に関する規定が設けられた主要な目的は次の二つとされている。

ひとつには、企業のキャッシュ・フロー面での救済である。

ふたつには、課税売上げのVATが納税されない一方で課税仕入のVATが税額控除されることを防止することによる国庫の保護である。

TOGC規定が対象として想定しているケースは次のとおりである⁷⁴⁾。

68) Alan Schenk, Oliver Oldman “Value Added Tax – A Comparative Approach” (Cambridge University Press, 2007) p.114~116

事業用の資産が別の者により購入され、従来の事業者が取引を廃止する場合
従来の事業者が死亡または引退し、その事業が別の者に引き継がれる場合
既存の事業の一部が別の者に売却される場合
事業の資産が新設の法人に移転される場合（たとえば、個人事業者がパートナーになるか、または、有限責任会社を設立する場合）

69) テキストの該当部分を引用すると次のとおりである。なお、本件テキストでは「ゴーイング・コンサーン (going concern; 継続企業)」の用語が用いられているが、これは本稿における「事業に移転」における「事業」と基本的には同義であると解される。

「ゴーイング・コンサーンが売却された場合の当該売却は、通常は、消費税の課税ベースに含まれる生産および流通のプロセスの一部ではない。しかしながら、法律に別段の定めがない限り、当該売却は課税取引に該当する。当該売却が課税取引を行っている付加価値税の登録事業者間で行われたときにおいて、もしそれが課税対象とされる場合には、買主が支払った税は仕入税額として買主により取り戻されることになる。キャッシュ・フローにおける利点を別にすると、政府はこうした取引からネットでの税収を得ることはないであろう。しかしながら、買主における税の取戻しまでの納税資金を手当するためのコストは相当大きなものとなりうる。特に、超過仕入税額について、その還付を受ける前に数ヶ月間を要する場合に特に大きな負担となろう。それゆえ、多くの国の付加価値税制度は、この問題をゴーイング・コンサーンの売却にゼロ税率を適用することで対応している。当該取引にゼロ税率を適用することで、売主は交渉と事業の売却に関連した購入にかかる税の税額控除の資格を認められることになる。売主が買主に付加価値税の記録を譲渡する必要があるとすると、税務調査の連鎖 (chain of audit) が壊れることとなる。買主は、譲渡された財貨およびサービスのすべてをカバーするインボイスを有しないこととなる。当該売却を確認する文書が、当該売却がゼロ税率であることを示していない場合には、売主と買主は、当該売却に関して付加価値税について整合性を欠いた取扱いの状況に置かれる可能性がある。売主は当該売却がゼロ税率であると主張し（その場合、売主は当該売却について付加価値税の申告および納付の義務を負わない。）、買主は当該購入が課税対象であると主張することが可能となる（この場合、買主は当該購入価格の付加価値税部分について税額控除の請求が可能である。）。こうした潜在的な紛争を回避するために、ゴーイング・コンサーンの売却にゼロ税率を適用している国の一部では、ゼロ税率の適用にあたり条件を課すこととしている。売主と買主は、当該売却がゴーイング・コンサーンのゼロ税率での売却として取り扱うものであること示した、両者の署名のある文書を提出する義務を負うものとする必要があるとされる。ゴーイング・コンサーンのゼロ税率での売却の提供者は、インボイスを発行する義務を負うとともに、譲渡された財貨についての記載を行うべきものとされる。

EU第6次指令は、加盟国に対して、ゴーイング・コンサーンの譲渡に関して取引がなかったものとする選択肢を提供し、受領者がその当該取引の全てにおいて課税対象とされないとした場合に、競争上の歪みを取り除くためのルールを設けることを認めている。このルールを適用し、英国の財務省は、そうした取引を財貨またはサービスの提供として扱わないとすることでそれら取引を課税対象外とする命令を発する権限が付与されている。この権限に基づき、英国財務省は、ゴーイング・コンサーンとしての事業の譲渡を財貨またはサービスの提供として扱わないこととしている。」

70) なお、以下では用語上での混乱を避けるために、「ゴーイング・コンサーン」の文言には「事業」を、「売却」や「譲渡」の文言には「移転」をあてることとする。

ところで、TOGCが課税の対象となるか否かの具体的な判断基準であるが、次の条件を満たした場合には、当該TOGCは課税対象とならないこととされている⁷⁵⁾。

- 当該資産が、移転を受けた者により、移転者が行っていたのと同種の事業において使用されること
- 移転者が課税事業者である場合には、移転を受けた者は課税事業者であるかまたは直ちに課税事業者となること
- 一部の移転の場合には、当該一部によって事業を継続することが可能であること
- 移転の効果として、新たな所有者に事業を占有させるものであること
- 移転された事業は、移転の時点において「ゴーイング・コンサーン」であること
- 必ずしも全ての移転が直ちに行われる必要はないこと
- 移転の直後に通常取引パターンに重大な変更が行われないこと

なお、実際の判断に当たっては、営業権、顧客リスト、契約の移転、株式、工場・設備、スタッフなどの扱いが重要な要素とされている。また、移転の対象が土地や建物である場合には、特別のルールを適用することとされている。

71) EUのVAT第6次指令は、EU（またはその前身のEC、EEC）が各加盟国に対して加盟国のVAT法令を指令の内容に合致したものとすよう義務付けているVAT指令の一つであるが、VAT指令のなかでもVATの基本的な仕組みに関する部分を定めており特に重要性の高いものである。

なお、VAT第6次指令は2006年で全面的に改訂され、2007年より新たなVAT指令が適用されている。ただし、この改訂は基本的には条文の整理と書換えであって、内容的には大きな変更はないと言われている。

こうした改訂に伴い、従来のVAT第6次指令第5条（8）は、現在では、EU VAT指令の第19条および第29条に規定されている（資産の移転については第19条、役務の提供については、第29条で規定されている。）。このうち、第19条の内容は次の通りである。

「資産の全部（a totality of assets）またはその一部の移転があった場合において、対価があったか否かを問わず、また、会社への抛出に該当するか否かを問わず、各加盟国は、物品の供給が行われなかったものとし（no supply of goods）かつ当該物品を受け取った者を、物品を移転した者の引継者（successor）として扱うことを認める。」

なお、第29条は、サービスの提供について同様の内容を規定している。

72) ゼロ税率を適用した場合と課税対象としないことした場合の課税上の相違点であるが、前者の場合には当該取引を課税対象としつつ税率をゼロするものであるのに対して、後者の場合には特例的取扱い（具体的な内容は、それぞれの国の定めるところによる。）の対象となる。

73) 以下の英国の取扱いは、“Tolley’s Value Added Tax”（p.145以下）を参考としている。なお、本文に出てくる「TOGC」とは、「ゴーイング・コンサーンの移転（Transfer of going concern）」の略であり、「事業の移転」のことである。

74) なお、単なるパートナーシップの構成員の変動、あるいは有限責任会社の株式がある者から別の者に移転しただけでは、TOGC規定は適用しないものとされている。

75) なお、TOGCのルールは強制適用であり、したがって、当該事業がゴーイング・コンサーンとして売却されたのか否かを当初から確定しておくことが重要となる。

3. カナダの取扱い

カナダにおける「事業の移転」の取扱いは次のとおりである⁷⁶⁾。なお、カナダでは、財貨サービス税（GST）と呼ばれる付加価値税タイプの税が実施されている。

カナダでは、事業の譲渡が行われた場合には、非課税を選択することが認められている。すなわち、事業の譲渡において双方の当事者が非課税の選択をした場合には、譲渡した者がGST登録者であって譲渡を受けた者がGST登録者でない場合を除き、GSTを徴収することなく事業の売却が可能である。なお、こうした取扱いを選択するためには、事業の譲渡を受ける者が当該事業の遂行に必要な資産の90%以上を移転することが必要とされる。

4. ノーサプライ・ルールに関する議論の紹介

VATにおける「事業の移転」の取扱いに関連し、ノーサプライ・ルール（事業の移転について、これを課税対象とせず、引継ぎとして扱うこと）を適用した場合の問題点を明らかにしている論文があるので、そのポイントを以下に紹介したい⁷⁷⁾。

著者は、欧州司法裁判所（EUJ）が下したEUのVAT第6次指令5条8項に関連した3件の判決⁷⁸⁾を基礎としてノーサプライ・ルールに関する検討を進め、そのうえで、ノーサプライ・ルールについての問題点を次の通り指摘している。

① ノーサプライ・ルールの適用範囲

新たなVAT指令ではノーサプライ・ルールが物品とサービスとで別々に規定されたことから、物品とサービスの一方にのみノーサプライ・ルールを適用することが可能かという疑問が生ずる⁷⁹⁾。

76) 「Canadian Master Tax Guide」CCHの16,165の該当部分を参考とした。当該部分を引用すると次のとおりである。

「双方の当事者が選択した場合には、事業の売却は、当該譲渡者がGST登録者であって譲受者がGST登録者でない場合を除き、GSTを徴収する必要なしに移転することが可能である。事業取得者は、当該事業の遂行に必要な資産の90%以上を所有、占有または利用をしていることが条件とされる。この選択は、サービスの提供、リースやライセンスなどによる提供、または、非登録者に対する不動産の課税売上げには適用されない。さらに、この状況での営業権に対する対価は、こうした選択がなされていない場合であっても課税対象から除外される。

この選択は、事業活動のみならず非事業活動で用いられていた資産についても可能であり、譲渡者が非登録者（たとえば、小規模事業者）であることも可能である。（以下、省略）

同様の選択は、死亡した個人の事業用資産の登録した個人である受益者への移転の軽減（救済）にも適用されている。」

77) Joep Swinkels “Transfer of a Going Concern Under European VAT” International VAT Monitor MARCH/APRIL 2007のp.93以下。

78) Abbey National、FaxworldそれにZita Modesの3件である。

ノーサプライ・ルールは、事業を移転する者の事業がVATで非課税とされている場合において特に重要な役割を果たすことになる。

② 控除にかかる権利

ノーサプライ・ルールを適用した場合と適用しない場合とを比較すると、VATの控除にかかる権利は実質的には同一である。ただし、資金手当の必要性で差異が生ずる。

③ ノーサプライ・ルールの目的

ノーサプライ・ルールの目的は、簡便さと事業の移転を受けた者におけるVATの一時的な資金負担の回避である。しかしながら、こうした譲歩は課税取引の連鎖（生産と流通において、課税と税額控除が連続する仕組み）を切断する。

ノーサプライ・ルールは簡便さの面で長所を有し、事業移転の合計価格を移転された個々の資産にどのように配分するかという面倒な問題から逃れることを可能とする。

④ インプット税の控除

銀行、保険会社、大学といった非課税売上割合の大きい法人が事業の移転を行った場合に、仕入税額控除がどうなるかという疑問が生ずる。

⑤ 税収ロスの回避

税務当局にとっては、ノーサプライ・ルールが適用された場合には、事業の移転を行った者が破産した場合に発生しうる税収ロスを回避することが可能となる。なお、事業を移転した者が違法にVATを徴収したとしても、事業の移転を受けた者が仕入税額控除を行うことは認められない。

⑥ 特例的取扱い

事業を移転した者に対して適用されている各種の特例的な取扱い（たとえば、ある資産が事業用と非事業用の双方の目的で購入された場合に適用される取扱い）が事業の引継ぎによってどうなるのかという疑問が生ずる。この点は、それぞれの国内法の定めに従うことになる。

⑦ 租税回避スキーム

ノーサプライ・ルールを利用することで次のような租税回避が可能となる。すなわち、銀行や保険会社のようなVATを非課税とされている会社が仲介会社を設立してソフトウェアを購入し、当該ソフトウェアに係るVATの税額控除を行った後に、その仲介会社から当該ソフトウェアを事業の移転の方法を用いて取得することで、高額のソフトウェアをVAT抜きで購入することが可能となる。なお、2006年8月以降、各加盟国はこうした租税回避を防止するための規定を導入することが認められている。

79) この点は、EUのVATにおける特有の問題であり、わが国に直接の関係がないと考えられる。

⑧ 継続性

ノーサプライ・ルールを適用する場合には、事業の移転を受けた者において従来の事業を継続する意図があることが必要である。

さらに、著者は、ノーサプライ・ルールの代替措置としてリバース・チャージ制度（筆者注；買主にVATの税負担を課す制度のことである。ただし、買主が事業者であれば税額控除が可能である。）を採用する場合の問題点にも言及している。

以上のような議論を踏まえ、著者は結論部分において次のような指摘を行っている⁸⁰⁾。

「事業の移転」のような一括取引を課税対象とした場合には全体としての価格を個々の資産に配分することが必要となるがこれは容易ではない。他方、ノーサプライ・ルールには簡便性に資するというメリットがある。金融機関など非課税事業者（非課税売上の割合の大きい事業者）に対してノーサプライ・ルールを適用すると租税回避が可能となる。すなわち、ノーサプライ・ルールを適用する場合には何らかの租税回避防止の措置が必要である。

5. 参考となる論点の整理

以上において、EUを中心とした各国における「事業の移転」の取扱いを見てきたが、そこから、わが国の問題を検討する際に参考になるとと思われる論点を整理する。

(1) 「事業の移転」とVATの関係

「事業の移転」に対するVATの取扱いは、次のとおりである。すなわち、VATは生産から流通へ

80) 該当部分を引用すると、次のとおりである。

「物品およびサービスの集合体 (totality) に適用可能とされるノーサプライ・ルールは特別の取極めであって、厳密には付加価値税制度のもとでは不要のものである。しかしながら、巨額の納税資金の必要なことや集合体のなかの個々の要素に適用される数多くのVATに関係した制度のことを考慮すると、とくに、移転した事業者がインプット税の完全な税額控除の資格を有している場合には、ノーサプライ・ルールは実際的な多くの長所を有している。こうした場合には、リバース・チャージ制度によっても同様の結果を実現することが可能である。この制度もまた、関係者がインプット税の完全な税額控除の資格を有していない場合において、物品およびサービスの集合体の移転に関連したVATの脱税スキームを防止できるが、他方で、物品の集合体の合法的移転を受けた非課税事業者にとっては不利益となるものである。

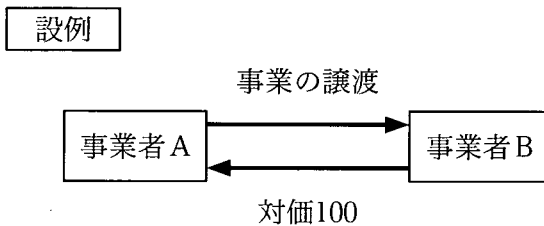
「物品の集合体 (totality of goods)」の概念はEUにおける独特の概念であり、十分に明確なものではなく、加盟国間でノーサプライ・ルールの適用範囲に相違をきたすという事態が生じうる。こうした相違は、競争上の歪み（移転を受ける者が完全なインプット税の税額控除の権利を有していない場合）または当該ルールを利用した脱税や租税回避を防止するための措置を導入するために加盟国が有する権限を考慮すると、これから拡大していく可能性がある。

一見したところ、ノーサプライ・ルールは優遇措置である。しかしながら、それは税収のロスを防止することにもなっているのである。」

のプロセスにおいて、課税と税額控除を通じて転嫁される。事業者は分割納付の方法により納税するが経済的には税負担をせず、最終的には消費者が税を負担する。「事業の移転」はこうした税の連鎖を切断する可能性がある。したがって、可能なかぎり税の連鎖における歪みが生ずるのを防止し、競争上の中立性を維持することが重要である。

(2) 取扱いの三つの方式

上記資料の記述によると、「事業の移転」があった場合の取扱いとしては、一般論として三つ方式がある。それら三つの方式を設例を利用して示すと次のとおりである。設例では、事業者Aが自らの事業を事業者Bに譲渡により移転したものとし、対価は100でVATの税率は10%と仮定する。



第一の方式 原則通り課税対象とする方式

事業者Aは事業者BからVATとして10 ($100 \times 10\%$) を受け取り、国庫に納税する。事業者BはVATとして10を事業者Aに支払い、その後、国庫から10の還付を受ける。課税と税額控除の連鎖は維持される。ただし、多数の資産と負債が一括して取引されることから、個々の資産と対価の関係が不明確となるとの懸念が生ずる。

第二の方式 課税対象とするが、ゼロ税率を適用する方式

事業者Aは、「事業の移転」について事業者BからVATは受け取らないが、「事業の移転」が課税売上として扱われることから、「事業の移転」に対応した仕入の税額控除が認められる。事業者Bは、仕入れにかかるVATを負担していないことから、「事業の移転」にかかる仕入税額控除はないことになる。

なお、事業者Bにリバース・チャージ・ルール（仕入課税あるいは買主課税）を適用し、仕入の段階でVATを課税するとともに、同一課税期間において仕入税額控除を認めるという方式とすることも可能である。

第三の方式 課税対象とせず、引継ぎを認める方式（ノーサプライ・ルールとも呼ばれる。）

原則として課税関係の引継ぎが行われることになる。ただし、事業者Aの課税上の地位が事業者Bにどこまで引き継がれるのかは必ずしも明確ではない⁸¹⁾。

81) 具体的な引継ぎの内容は、各国の税法の定めに委ねられることになる。

(3) 各方式の長短の比較

以上の三つの方式についてコメントすると次のとおりである。

「事業の移転」が売却（対価を得た譲渡）として行われた場合には、原則として第一の方式に従って課税対象とされる。しかしながら、「事業の移転」を課税対象としても、政府（国庫）にとって税収増につながるものではない。他方、事業者にとっては一時的にせよ相当に高額な納税資金の手当てが必要となる⁸²⁾。こうした問題を解決するためには、第二の方式のとおりゼロ税率を適用することが考えられる。しかしながら、この場合には、VATの特徴とされる課税の連鎖の仕組みや分割納付原則が無視されることになる。また、第二の方式をとった場合には、事業者Aが納税しないにもかかわらず事業者Bが仕入税額控除を請求するという不正が行われる可能性がある。

第三の方式は、「事業の移転」の前の課税関係をそのまま「事業の移転」の後に引き継ぐものである。しかしながら、事業主体が異動するという中で、正確な引継ぎが実際にどの程度可能かという問題が残る。たとえば、事業用と非事業用の双方の目的で購入した資産の取扱いなど各種の特例的な取扱いをどこまで引継ぎとして取り込むのが問題となる。

(4) 引継方式を採用する場合の要件

第三の方式は無条件で認められるのではなく一定の制限や条件が加えられる。例えば、英国では、引継ぎ方式の適用が認められる「事業の移転」の形態として、事業の全部または一部の譲渡、事業者の死亡による事業の移転、個人の事業資産の有限責任会社への出資などを挙げるとともに、パートナーシップの構成員の変動や有限責任会社の株式の移転の場合を対象から除外する。また、第三の方法をとるための要件は次の通りである。

- 従来の事業が「事業の移転」の行われたあとも継続されること
- 課税事業者から課税事業者への引継ぎであること
- 事業の一部の移転の場合には、一部のみでも事業を行うことが可能であること

(4) 引継方式と租税回避

引継ぎの方式を採用した場合の問題点として指摘されているのが、「引継ぎ」を受けた事業者が非課税事業者の場合における租税回避の可能性である。なお、ここで、「非課税事業者」とは、銀行、保険会社、学校のような、売上げに占める非課税売上のウェートが大きく、そのため仕入税額控除を完全に適用することができない事業者のことである。こうした非課税事業者は、仕入税額控除が全く認められないかまたは一部しか認められないことから、VATをコストとして負担することになる。ところが、こうした非課税事業者であっても、「事業の移転」の形式を利用し引継ぎの方法をとることで、実質的にVATの負担を回避することが可能となる。

この点を設例に基づいて説明すると、次のとおりである。

設例（非課税事業者の例）

事業者Aは課税事業者であり、事業者Bは非課税事業者（たとえば、保険会社であって、非課税売上の割合が100%とする。）であるとする。事業者Aは、課税期間Iにおいて価格1000の高額資産

82) 事業の全体を譲渡することから、その対価は相当に高額となる可能性がある。

を購入し、VATの100を上乗せした金額を払うとともに、既に100の仕入税額控除を行っているとする。次いで、課税期間Ⅱにおいて、事業者Aが事業者Bに「事業の移転」を行うものとする。

第一の方式によれば、事業者Aは事業者Bに本体価格1000の資産の課税売上げを行ったことから、事業者Bから100のVATを受け取り、国庫に納税する。事業者Bは非課税事業者であることから、この100について仕入税額控除することは認められない。100のVATは事業者Bにとってコストとなるものである。

ところが、この「事業の移転」を第三の方式（引継ぎ）で行った場合には、VATの課税が行われることなく、本体価格1000のままで当該資産が事業者Bに渡ることとなる。結果的に、事業者Bは100の納税を回避できることとなる。事業者Bが事業者Aをダミーとして利用すれば、意図的な租税回避が可能となる。

（第一の方式；課税対象とした場合）

事業者A（課税売上割合100%）

課税期間Ⅰ	仕入税額控除	100
課税期間Ⅱ	課税売上げ	100

事業者B（課税売上割合0%）

課税期間Ⅱ	仕入税額控除	0
	課税売上げ	0

（第三の方式；引継方式をとった場合）

事業者A（課税売上割合100%）

課税期間Ⅰ	仕入税額控除	100
課税期間Ⅱ	課税売上げ	0

事業者B（課税売上割合0%）

課税期間Ⅱ	仕入税額控除	0
	課税売上げ	0

第三の方式をとると、第一の方式に比べて全体としての納税額は100だけ少なくなる。すなわち、租税回避が行われ国庫に損失が生ずる。

6. 小活

EUのVAT指令を中心とした事業の移転に関する議論のポイントは次の通りである。

「ゴーイング・コンサーン（あるいは「物品およびサービスの集合体」）の移転」は原則として課税対象とされる。ただし、課税しても国庫の収入に影響はなく、事業者にとっては資金フローの問題が発生する。さらに、個々の資産およびサービスに分解して課税するのは容易ではない。こうした困難を回避する方法としてゼロ税率を適用する方法がある。この場合には、課税と税額控除の連鎖が切断されることになる。なお、納税手続きの簡素化を目的として、ノーサプライ・ルール（引

継ぎの方法)が採用されることがある。EUのVAT指令でも、加盟国にノーサプライ・ルールの採用を選択肢として認めている。ただし、いかなる場合にこのルールを適用できるのかは必ずしも明確ではない。また、ノーサプライ・ルールを採用した場合に、非課税事業者(課税売上割合の小さい事業者)による租税回避の可能性が指摘されている⁸³⁾。

免税事業者あるいはこれに類した制度を利用した租税回避の問題には言及されていないが、これはEU等の制度とわが国の制度の相違によるものと思われる⁸⁴⁾。また、EUのVATの標準税率が15%から20%と高税率であることから、事業者の資金フローの問題がわが国の場合に比べて深刻であると思われる⁸⁵⁾。

次章では、こうした論点をも踏まえたところで、わが国の取扱いについて、その妥当性の検討を行うこととする。

V. わが国の現行制度の評価

前章では、諸外国の「事業の移転」に関する取扱いをみたところである。本章では、II章での問題提起、III章における現行法の取扱い、IV章における諸外国での議論を踏まえて、わが国における「事業の移転」の取扱いの妥当性について検討することとしたい。

1. わが国の消費税法の論理

わが国の消費税法の「事業の移転」に対する取扱いについては、III章で明らかにしたところである。

要約すると、わが国の消費税法は「事業の移転」を扱うための特別の規定を用意していない。したがって、原則として、一般の課税ルールが適用されることになる。すなわち、「事業の移転」を内容とする取引(例えば、事業の全部または一部の譲渡)が「資産の譲渡等」に該当すれば課税対象となる。なお、現物出資や一部の信託は本来は「資産の譲渡等」の範囲外であるが、資産の譲渡等に類するものとして課税対象に含めることとされている。その一方で、相続、会社の合併・分割については、課税関係の引継ぎに関する規定を設けている。

こうした消費税法の取扱いの論理を法制度ごとに考察すると、次のとおりである。

83) わが国の消費税法は、課税売上割合が大きく変動した場合の特例措置を用意し、相続や会社の合併および分割の場合にも適用することとしている。したがって、こうした非課税事業者の問題にもある程度の対応は可能である。ただし、こうした調整が行われるのは、調整対象固定資産(百万円以上の資産;法2条1項16号)を3年間保有していた場合に限定されている(法33条)。

84) 諸外国では一般にインボイス制度が採用され、インボイスがない場合には税額控除が認められないことから、免税事業者の制度は必ずしも事業者にとって有利となるものでない。これに対して、わが国では、免税事業者からの購入にも仕入税額控除が認められることから、免税点の相対的な高さおよび基準期間の制度ともあいまって、免税事業者制度を利用した租税回避の防止に重大な関心を向けざるをえないものと考えられる。

85) これに対して、わが国では5%と相対的に低税率であることから、この点への関心は現時点ではあまり高くないのではないかと考えられる。

(1) 相続の場合

まず、相続について検討する。

相続により「事業が移転」されるということは、無償で事業が被相続人から相続人に譲渡されることを意味する。相続による事業の移転を無償譲渡として認識すると、相続人が免税事業者であるかまたは事業者でない場合には、基準期間の規定⁸⁶⁾のために課税の空白期間が生ずる可能性がある。他方で、民法には、相続人の権利義務の承継を定めた規定が存在する。そこで、免税事業者制度がもたらす課税の空白を埋めるために、特例として法10条を設け、さらに、引継ぎに備えた多数の規定を設けたものと考えられる。

なお、引継ぎに関するこうした特例規定が存在しなかったとするとどうなるであろうか。被相続人から相続人への事業の移転は対価を得て行われたものでないことから課税対象とならない。ここで相続人が課税事業者であるか免税事業者であるかで差異が生ずる。相続人が課税事業者の場合には、相続人が相続により取得した資産の課税売上を行った場合には、当該資産は無償を受け取っていることから仕入税額控除は認められない。したがって、ここで課税の連鎖における切断が生じることとなる。ただし、被相続人が相続の効果として（すなわち、包括承継の効果として）当該資産を取得した際の仕入税額控除の権利を引き継ぐことができれば、課税の連鎖は維持されることになる。他方、相続人が免税事業者の場合には、仕入税額控除が認められず、かつ、その売上も課税されないこととなる。いずれにしても、課税の空白が生ずることとなる。

(2) 合併・分割の場合

それでは、合併や分割の場合はどうなるであろうか。まず、合併や分割による「事業の移転」が課税対象となるかどうかである。相続の場合と異なるのは、「事業の移転」に対して株式が交付されることである。こうした株式の交付を「事業の移転」の対価の支払いとみることができるか否かが問題となる。税法は、出資に対応した株式の交付を対価関係とみていないものと解される⁸⁷⁾。したがって、課税対象とはならない。そうすると、ここでも基準期間の関係で課税の空白が発生する可能性がある。他方で、会社法には合併および分割を包括承継として扱うとの規定が存在する。そこで、合併や分割についても相続と同様に引継ぎとしての規定を設けたものと考えられる。

なお、合併や分割において以上のような引継ぎの規定が存在しなかった場合にはどうなるのだろうか。株式の交付が対価でないとすると、いわば無償で「事業の移転」が行われたことになる。したがって、前述の相続の場合と同様の問題が発生する。合併や分割で取得した資産を課税売上として譲渡した場合には、仕入税額控除が認められるかどうかという問題が発生する。すなわち、合併や分割が包括承継とされていることから、仕入税額控除の権利も当然に承継されるとかがどうか疑問となる。現行法の規定はこうした疑問にこたえる役割を果たしている。

(3) 現物出資等の場合

ところで、会社の合併や分割に類似したものとして現物出資がある。現物出資の場合には、包括承継として扱う旨の規定が会社法には設けられていない。他方で、現物出資は前述のように株式の

86) 法9条により、個人の場合には、前々暦年の課税売上高が千万円以下の場合には課税が免除される。なお、法人の場合にも、法人の事業年度制度に配慮した類似の制度が用意されている。

交付を見合いとした出資の一種である。したがって、対価性が必要とされるところの「資産の譲渡等」には該当しないものと考えられる。そこで、現行法は特別の規定を設け、現物出資を「資産の譲渡等」に類するものとして課税対象に取り込んだものと解される⁸⁷⁾。

現物出資と同じことが「法人課税信託」についても言える。ここでも出資として扱われるものについて、資産の譲渡等に類するものとして課税対象とされている。

なお、事後設立や財産引受は、会社の合併・分割や現物出資と異なり出資の一種ではない。したがって、通常の事業の全部または一部の譲渡と同様に、原則どおり「資産の譲渡等」に該当し課税対象とされることになる。

(4) 各種の法制度における課税上の論理のまとめ

以上のとおり、わが国の消費税法は、民法や会社法により包括承継とされるところの相続および会社の合併・分割を課税対象から除外するとともに、引継ぎに関係した具体的な法律関係を明確にすることによって、免税事業者制度が租税回避に利用されることを防止したものと解される。わが国の税制の特徴のひとつとして、事業者にとって有利な「免税事業者制度」が存在し、さらにその事業者免税制度のなかの「基準期間」の仕組みが採用されている。わが国の消費税はインボイス制度を採用していないことによるものである⁸⁸⁾。したがって、「事業の移転」について必要な手当てをしない場合には、わが国特有のこうした仕組みが租税回避に利用される可能性が大きい。そこで「包括承継」に該当するものについては、詳細な免税資格の引継ぎの規定を設けるとともに、その他の「事業の移転」を伴うもの、すなわち現物出資等については、「資産の譲渡等に類するもの」の概念を利用し課税対象に取り込むことで租税回避が行われることを防止しようとしたと考えられる。

2. 論点の整理

これまでの論点を整理すると、次のとおりである。

87) 税法は、現物出資について「資産の譲渡等」に類するものとして課税対象に取り込んでいる。したがって、合併や分割を課税対象に取り込むためには、「資産の譲渡等」に類するものとする特段の定めが必要と考えられる。

88) 現物出資について、これを課税対象とする特段の規定が存在しなかった場合には、どうなったであろうか。現物出資は課税対象外であり、無償で資産が譲渡されることになる。現物出資として受け取った資産を課税売上として譲渡した場合において、当該資産にかかる仕入税額控除が認められるか否かが問題となる。ところが、現物出資の場合には、相続、合併または分割の場合と異なり、私法上包括承継とはされていない。したがって、仕入税額控除が認められる余地はないと考えられる。その結果、課税の連鎖は切断されることになる。

89) わが国の税制では、インボイス制度が採用されておらず、免税事業者から仕入を行った場合にも仕入税額控除が認められており、そのために免税事業者になるメリットが非常に大きなものとなっている。これは、わが国の消費税を諸外国のVATと比較したうえでの大きな特徴となっている。さらに、基準期間の制度はこうした免税事業者制度の有利性をさらに拡大するものとなっている。したがって、租税回避を防止するための手当てがどうしても必要である。

(1) 引継ぎが認められる範囲

わが国の制度では、いかなる場合に「引継ぎ」扱いの対象となるか明確である。こうした明確さは課税関係の混乱を防止するうえでメリットであるといえるが、他方で「引継ぎ」扱いが認められる範囲を狭く限定するというデメリットをもたらしている。なぜこうした限定が必要なのか、あるいは税法の定めている限定の方法が妥当なものであるかどうかが問題となる。

法人税法では、法人の合併、分割、現物出資および事後設立のいずれにおいて、課税上の取扱いを適格性の有無により区別している。すなわち、法人税法が規定する適格要件に該当した場合には帳簿価額での引継ぎを認め、適格要件に該当しない場合には時価で課税することとされている⁹⁰⁾。ところが、消費税法では、法人の合併・分割と現物出資・事後設立とで全く異なった取扱いになっている。すなわち、前者は引継ぎ扱いとされ、後者は課税対象とされている。こうした消費税法の取扱いの差異の根拠は、既述の通り会社法においてそれらが包括承継とされているか否かによっていると解される。こうした「包括承継」であるか否かの区分が引継ぎ処理と課税処理とを区分する根拠として妥当か否かは疑問である。

また、事業の全部または一部譲渡と会社の合併・分割とを比較すると、会社法上は前者が包括承継としての性質を有していないのに対して後者は包括承継とされることを理由として取扱いに差異を設けている。しかしながら、税法上それらを区別して取り扱うべき必然性は存在しない。

さらに、会社の合併・分割と現物出資はいずれも出資という意味では同一の性格を有している。前者には引継ぎを認め後者は課税対象とするが、こうした差異を設けるべき理由は明確でない。

(2) 「事業の移転」を課税対象とした場合の問題

「事業の移転」を課税対象とした場合には、「事業の移転」として多数の資産および負債が一括処理されることになる。ところが、消費税はあくまでも個々の資産の譲渡等を問題とするものである。その場合において、事業の移転を行った側と事業の移転を受けた側で整合性のとれるかという問題が生ずる⁹¹⁾。また、一時的にせよ、多額の納税が必要となることから、資金フローの問題（納税資金の手当ての問題）も生ずる⁹²⁾。

なお、わが国の場合には、インボイス方式が採用されていないことから、移転した事業者が課税売上げのかかる消費税として計上した金額と移転を受けた事業者が課税仕入れにかかる消費税として仕入税額控除する金額が合致しない可能性がある⁹³⁾。

90) たとえば、法人税法2条1項12号の8（定義）は、合併のうち一定の条件に該当するもののみを適格合併としている。

91) 「事業の譲渡」を課税対象とする場合には、事業が多数の資産と負債の集合体であることから消費税の執行の面で困難が生ずる可能性がある。すなわち、「事業の移転」が「資産の譲渡等」に該当し課税対象となった場合には、個々の資産ごとに課税処理を行うことが必要となる。一括処理されている場合には、全体の対価を個々の資産の対価に配分しかつ個々の資産ごとに課税売上げと非課税売上げに分けて処理しなければならない。さらに、個々の資産の課税属性を判断する必要が生ずる。

92) わが国では、相対的に税率が低いことから、それほど大きな問題として意識されていない。

93) ただし、この点は、消費税法30条7項の規定で解決される可能性がある。それでも、事業の移転において営業権の認定がなされるようなケースでは困難な問題が発生すると思われる。

(3) 引継ぎとした場合の問題

欧州で問題とされている課税事業者から非課税事業者への事業の移転の場合について、わが国ではいかなる取扱いとなるか、また、その取扱いが妥当か否かを検討する。

わが国では、既に述べたとおり、「事業の移転」が行われた場合のうち課税の引継ぎが認められるのは、相続、会社の合併・分割などいわゆる包括承継に該当する場合に限定される。そして、わが国の税制の特徴から、まず、免税事業者制度を利用した租税回避の防止が大きな課題となる。この点に関して、課税事業者から免税事業者への事業の引継ぎについては、法10条から12条の規定にかけて一定の手当がなされている。こうした規定により、引継ぎによる課税回避は防止されているといえる。

次に、資産の課税上の属性の問題である。この点についても、一定の範囲で手当がなされている。例えば、課税売上割合の大きい事業者（例えば、100%）から課税売上割合の小さい事業者（例えば、0%）への引継ぎについては、法33条の調整規定によってある程度の対応がなされている。ただし、こうした調整規定が租税回避の防止にどの程度有効であるか疑問がある。たとえば、ダミーの会社に固定資産を購入させ3年後に吸収合併することにより引継ぎ処理をすれば、非課税事業者（課税売上割合の小さい事業者）が本来は負担すべきであった消費税の負担を回避することが可能である。さらに、資産の貸付や役務の提供にかかる消費税は、こうした調整の対象外である。

(4) その他の問題

現行法の仕組みによると、事業の移転のなかには「資産の譲渡等」に該当しないことから課税対象とならずまた「包括承継」に該当しないことから引継ぎの対象ともならないものが出てくる可能性がある。たとえば、事業が贈与される場合（言い換えると、無償の譲渡は対価のない取引であり、資産の譲渡等に該当しない。また、引継ぎの対象ともされていない。）⁹⁴⁾が考えられる。こうした場合の取扱いが不明確である。

なお、「事業の移転」の意味を「事業主体の変更があったこと」と解すると、事業の貸付や事業の委託および事業の信託は、原則として「事業の移転」には該当しないが、事実上事業の運営者が変わることになる。なお、信託は課税対象とならないのであるが、政令により特定の場合に、資産の譲渡等に類するものとして課税対象とされている⁹⁵⁾。

3. 小括

わが国の消費税法には、「事業の移転」そのものを直接に対象とした規定は存在しないのであるが、免税事業者制度などの特殊な仕組みが存在し租税回避に利用されることを防止する必要があることや私法において相続や会社の合併または分割が包括承継として権利および義務の引継ぎの考え方が取られているといった事情を考慮すると、わが国の現行の制度は「事業の移転」の取扱いについて

94) 相続による事業の移転も無償での事業の移転の一種であるが、既に述べたように引継ぎの対象とされている。なお、負担付贈与は、資産の譲渡等に類するものとして課税対象とされている。

95) 会社の株主が交替しても、事業の移転には該当しない。したがって、株式交換や株式移転は事業の移転に該当しないことになる。なお、制度論としては、こうした場合をも課税対象にすることも考えられる。

一応の対応がなされているものと評価することができる。

しかしながら、「事業の移転」について引継ぎの方法を認める場合には租税回避が行われる余地が少なからずあることから、何らかの明確な措置が必要であろう。現行法の取扱いは、「事業の移転」そのものを対象としたものでないことから、対応策としては不十分ではないかと思われる。

また、引継ぎの方法の適用範囲については、民法や会社法などの私法上のいわゆる「包括承継」とされている相続、合併および分割に限定されているが、引継ぎの方法の適用を認める範囲についてこうした限定がなされるべき明確な理由が存在しない。通常の事業譲渡の場合にも引継ぎの方法の適用が認められてよいのではないかと考える。

さらに、「事業の移転」が課税対象とされる場合には、通常の個々の資産の譲渡の場合とは異なり、多数の資産や負債が一括して移転されるのが通例ではないかと考えられるが⁹⁶⁾、こうした場合には、資産毎の取扱いを前提とした規定では十分な対応ができないのではないかと危惧される。したがって、事業の移転をする側と事業の移転を受ける側での課税上の整合性を維持するための明確な仕組みが必要ではないかと考える。

そこで、次章では、これらの点についての改善案を検討したい。

VI. 結論（改善案の提示）

前章までの検討では、まず、「事業の移転」に関係した現行法の仕組みと考え方を明らかにした。次に、参考として、EUを中心とした各国におけるこの問題への取組みの状況を概観した。そのうえで、「事業の移転」の取扱いにはいかなる問題があり、その解決にはいかなる方法があるかを明らかにした。そうした前提的検討のもとで、現行制度の評価を試みたところである。わが国の現行制度は一定程度の合理性を有しているものの改善すべき余地があると思われる。

本章では、以上の検討を踏まえ改善案を提示することとしたい。

1. 事業の移転にかかる検討内容の整理

(1) 消費税における「事業の移転」の意味

消費税は付加価値税タイプの税であり、生産および流通を通じて、事業者間での消費税の課税と税額控除の連続（連鎖）することにより、最終的には消費者に税負担を求めるものである。事業者の税負担は予定されておらず、かつ、事業者間での競争上の中立性が維持されるべきである。

こうしたなかで、「事業の移転」は消費税の課税と税額控除の連鎖を破綻させる可能性のあるものと捉えることができるのであって、こうした課税上の連鎖の破綻を防止することが目標とされるべきである。

「事業の移転」を課税対象とするかそれとも引継ぎとし課税対象から除外するかは、消費税の側面からはそれほど重要な問題ではない。まず、課税対象にした場合と引継ぎとした場合を比較しても、国庫にとって税収面での相違は生じない⁹⁷⁾。問題が生ずるのは、事業を移転する側と移転される側との間の取扱いに不整合があった場合である。したがって、移転する側と移転される側の双方

96) さらに、事業の譲渡に際して、営業権の計上された場合があり、こうした資産の取扱いも問題となる。

の取扱いが「課税の連続」ないし「課税の連鎖」を切断しないようにすることが目標とされるべきである。

(2) 前章までの検討内容の整理

現行制度においては、前章までの検討でも明らかなように、「事業の移転」が相続、会社の合併・分割といった法的制度に伴って行われる場合には引継ぎとして取り扱われる。他方で、「事業の移転」が事業の全部または一部譲渡、それに、現物出資（分割等と見なされる場合を除く。）、事後設立（分割等と見なされる場合を除く。）さらには、信託の一部といった取引または法制度に伴って行われる場合には、資産の譲渡等として課税対象とされることになる。

現行法が、上記のような区分を行っている根拠として考えられるところは次のとおりである。

一つには、それが「資産の譲渡等」に該当するか否かである。すなわち、事業として、対価を得て行われる資産の譲渡、資産の貸付または役務の提供に該当するか否かである。事業の全部または一部譲渡、事後設立などは「資産の譲渡等」に該当する。なお、税法は、「資産の譲渡等」に該当しないものであっても、一定のものを「資産の譲渡等に類するもの」とみなすことにより、課税対象に含めることとしている。現物出資や法人課税信託がその例である。すなわち、これらの取引あるいは法制度は、事業の移転が出資として行われた場合あるいは出資とみなされている場合であり、対価性を欠いている取引であることからそのままでは課税対象には該当しない。そこで、政令により「資産の譲渡等」に類するものに含めることにより、はじめて課税対象となっているものである。

もう一つは、「包括承継」の概念である。現行法は、包括承継に該当している場合には、事業の移転は引継ぎとして取り扱い、課税対象から除外しているものと考えられる。それでは、「包括承継」とは何か。それは、資産および負債の移転のために個別の процедуруを必要とせず、一括して法律上当然に資産および負債が承継されるもののことであり、具体的には、個人の場合の相続、会社の場合の合併および分割のことである。包括承継とされる場合には、民法あるいは会社法に基づき本来的に引継ぎ処理とされることが想定されるのであるが、抽象的な包括承継の概念だけでは課税上の複雑な取扱いに対応できないことから、消費税での場面における包括承継の内容の具体化を図るために消費税法はいくつかの規定を設けたものと解される⁹⁷⁾。

2. 現行法の仕組みが抱える問題点

以上のとおり、「事業の移転」に関連した現行法の仕組みは、資産の譲渡等という税法固有の概念と私法上の包括承継という概念を利用したものであり、取扱いの明確性の観点からは一定の合理性を有しているものと評価できる。その一方で、「事業の移転」についても資産の譲渡等という概念で対応ができるのか、あるいは、私法上の「包括承継」という概念に消費税の取扱いを依存さ

97) 事業者にとっては、消費税は最終的には消費者に転嫁される税であり、事業者自身は負担しない仕組みとなっているので、「事業の移転」が課税対象となるということが税負担を意味するものではない。

98) 以上の二つの基準が存在することから、事業の移転は行われているが、事業の移転を伴った取引が課税対象である「資産の譲渡等」に該当せず、さらには「包括承継」にも該当しないというケースがどうかという疑問が残る。したがって、こうした場合の取扱いの明確化が必要である。

せるべき必然性があるかという点については疑問が残る。

具体的な問題点を掲げると、次のとおりである。

問題点のひとつは、「事業の移転」における事業は、多数の資産および負債を含んだ有機的一体あるいはゴーイング・コンサーン（継続企業）であり、こうしたものの課税の範囲を画するのに個々の資産や役務をベースとした「資産の譲渡等」を基準とすることには無理があることである。すなわち、何らかの特別の概念を用意する必要があると考えられる。

もうひとつは、「事業の移転」を課税対象から除外し、引継ぎの取扱いを認めるための基準として、「包括承継」の概念を利用していることである。包括承継の概念は、民法の相続、会社法の合併および分割において用いられている概念である。こうした概念は、消費税の課税において引継ぎの処理を認めるうえでひとつの根拠となりうるものと思われる。しかしながら、この概念を、事業の移転が含まれる各種の取引や法制度において、引継ぎとしての取扱いを認める範囲を限定のための基準とすることについては必ずしも合理性があるとは思われない。

この点について、若干敷衍すると次のとおりである。これは、課税上の取扱いの基準を私法上の概念に委ねることの妥当性の問題であると思われる。私法上の概念による区分が税法上の取扱いにとって常に適切な取扱いの基準を提供してくれるわけではない。法律によってその目的が異なっている。会社法は利害関係者の利害の調整が目的であるが、税法は公正な課税の実現が目的である。また、同じ税法のうちでも、法人税と消費税とでは、税制の仕組みが異なる。たとえば、会社の合併や分割において、法人税と消費税では明らかに取扱いに差異が生じている。これは各税法の課税対象が異なることによるものである。法人税の場合には、最終的には法人の所得に対する適正な課税（さらには、株主の所得に対する適正な課税）が目的である。そのなかで、資産の含み損益の課税についてその課税の繰延べを認めるか否かが重要な要素となる。ところが、消費税の場合には、最終的には事業者の競争上の中立性が損なわれるのを防止しつつ消費者へ税負担を転嫁することである。したがって、消費税の仕組みあるいは目的に合致した取扱いが必要である。

消費税のような付加価値税タイプの税では、生産および流通を通じた課税の連鎖が維持されていること、そして、事業者間の課税上の中立性が確保されていることが重要である。こうした観点から、「事業の移転」を課税対象とするかしないかの基準を設けるべきである。消費税の目的に合致した仕組みを取り入れることが望ましい。

ところで、組織再編税制にあっては、合併、分割、現物出資等に関して法人税の場合には資産の移転にあわせて未実現の譲渡損益の課税を行うことになっているが、この場合には「課税の繰延べ」を認めるか否かがポイントとなる。具体的には、適格条件を満たした場合には、課税の繰延べが認められる。

これに対して、消費税の場合には、「売手と買手の間での課税の連鎖が適切に維持されること（断絶や矛盾が生じないこと）」が重要である。このことは、たとえインボイス制度が採用されていない場合であっても維持されるべきである。

3. 制度の改善の方向

消費税は間接税のなかでも付加価値税の論理（仕組み）に基づいた制度であることから、こうした制度の基本に合致した取扱いとすることが望ましい。事業者に負担を求める税ではないこと、生産から流通に及ぶ連鎖の維持と競争上の歪みを排除すること（中立性を確保すること）が重要なこ

とを考慮して改善が図られるべきである。

生産の流通の連鎖は事業者による事業連鎖によって実現されている。こうした連鎖が破綻をきたさないようにすることが必要である。事業の流れや連鎖が破綻をきたす可能性があるのは、事業が相続されるとき、事業を行っていた会社が合併あるいは分割されるとき、事業譲渡がなされるとき、現物出資されるとき、事業が信託されるときなどであり、消費税の視点からすると問題の本質はいずれも同一である。したがって、こうした「事業の移転」があった場合には、基本的には取引形態を問わず同一の取扱いとすることが望ましい。

ところで、「事業の移転」の課税上の取扱いとして、これまでの検討をもとにすると、以下の三つの方法が考えられる。

一つは、課税対象とすること。

二つは、課税対象としつつ、ゼロ税率を適用すること。

三つは、課税対象とせず、引継ぎとすること。

第一の課税対象とする方法については、「事業の移転」に伴い多数の資産および負債の一括移転となることが想定される（さらに、無形資産である営業権の取扱いの問題もある）ことから、実際上の課税の計算が容易ではないと考えられる。特にわが国のようにインボイス制度を採用していない場合には、売主の取扱いと買主の取扱いで整合性を欠いた結果ともたらし可能性がある。また、事業者において一時的であるにせよ多額の納税が必要となり、資金繰りの問題が発生する。

第二のゼロ税率を適用する方法は、課税対象とするという立場は維持しつつ、事業者の資金繰りに配慮したものである。「事業の移転」において税負担は発生しない。ただし、この場合には、租税回避の可能性が生まれる。こうした租税回避を防止するためには、リバース・チャージ（買主課税）の制度を取り入れることが有効である。この場合、売主は「事業の移転」についてゼロ税率（免税扱い）とされ、買主は「事業の移転」について自己賦課を行うとともに同一課税期間内に仕入税額控除が認められる。結果的に、賦課と税額控除が相殺され、税負担は原則として生じない。また、非課税事業者による税負担の軽減を防止できることになる。

第三の、引継ぎ（課税対象外）とした場合には、売主の課税上の立場（取扱い）と買主の課税上の立場（取扱い）の整合性をいかに維持するかに工夫をこらすとともに、租税回避の可能性をできるだけ排除することが必要である。

4. 改善案の提示

以上の検討を踏まえ、以下に二つの改善案を提示したい。

ひとつは引継ぎを認める範囲の見直しであり、もうひとつはゼロ税率（リバース・チャージを含む）の制度の導入である。

（1）引継ぎの範囲の見直しについて

以下のA案とB案の二つが考えられる

A案

現行の包括承継を基準とした制度を維持しつつ、包括承継に該当しない「事業の移転」を伴う取引にも選択で引継ぎの処理を認める。

これにより、現物出資や事業の全部または一部譲渡においても引継ぎ方式を採用することが可能となり、会社の合併や分割との取扱いの差異が解消される。

B案

現行の包括承継を基準とした制度を廃止し、事業の移転を伴うすべての態様の取引について、選択で引継ぎ処理を認める。

これにより、事業の移転を内容とするすべての態様の取引が消費税の面では等しい取扱いを受けることになる。

A案とB案のいずれにおいても、引継ぎとするか否かについて事業者による選択を認めることになるが、この場合に一定の条件を付することが望ましい。たとえば、事業を移転する側と事業の移転を受ける側が協議に基づいた合意書を税務当局に提出し承認を得ることを条件とする方法が考えられる。その内容は、消費税の課税の整合性が維持されるような取極めであるとともに、租税回避などに利用するものでないことを保証するものであるべきである⁹⁹⁾。

なお、A案とB案のいずれの場合においても、「引継ぎ」が認められる場合における消費税法上の取扱いが現行の制度では必ずしも十分に明確になっているとはいえないので、引継ぎにかかる制度の一層の明確化が図られるべきである。

(2) ゼロ税率制度の導入について

以下のA案とB案の二つが考えられる。

A案

現行の包括承継を基準とした引継ぎの制度を基本的には維持しつつ、包括承継には該当しない「事業の移転」を内容とする取引に対してゼロ税率を適用する。

B案

現行の包括承継を基準とした引継ぎの制度を廃止し、「事業の移転」を伴う取引または法制度のすべてに対してゼロ税率を適用する。

上記のいずれの案についても、ゼロ税率を適用する場合には租税回避に利用される可能性があるため、リバース・チャージの制度を導入することが望ましい。なお、「事業の移転」については、免税事業者制度の適用から除外するなどの手当が必要であろう。

99) なお、こうした当事者の選択を認めるのは、IV章で述べたカナダの制度を参考としたものである。

5. 小括

本章ではこれまでの検討を踏まえて二つの提案を行った。一つは、現行制度の引継ぎの範囲にかかる制限を緩和し、引継ぎとして処理できる範囲の拡大を可能するという提案である。この場合には引継ぎに関連した各種取扱いの一層の明確化が求められる。もう一つは、ゼロ税率を適用しリバース・チャージを導入するという提案である。「事業の移転」に伴う資金的な手当は不要となることにくわえ一括取引を個別取引に還元し、個々の資産の課税属性を考慮する必要から解放されることになる。

消費税においては、「事業の移転」を課税対象とするか、それとも引継ぎの対象とするかの区別そのものはそれほど重要な問題ではない¹⁰⁰⁾。むしろ、「事業の移転」の前後において、課税の連鎖を確保するうえでの整合性が維持されることが基本であり、そのうえで、事業者にとっての負担ができるだけ小さくまた租税回避の可能性の小さい方法が選択されるべきであると考えている。

VII. おわりに

本稿は、「事業の移転」を含んだ各種の取引または法制度にかかる消費税の取扱いについて、その基本的な仕組みや考え方を探るとともに、改善の余地がないか否かを検討したものである。検討の結果は次のとおりである。

消費税法は、「事業の移転」を伴う取引または法制度のうち相続、会社の合併および分割については、「包括承継」に該当することから課税対象から除外し引継ぎとしての処理を認めるとともに、引継ぎの内容を具体化するための各種規定を設けている。現物出資および一部の信託については、本来は課税対象ではないが、「課税資産の譲渡等」に類するものとして課税対象に含めている。事業の全部または一部譲渡、事後設立などは、「包括承継」には該当しないことから、「資産の譲渡等」として課税対象に含めることとされている。

しかしながら、現行法が定めている取扱いのこうした区分には必ずしも十分な合理性があるとはいえない。「事業の移転」に関連して、消費税に仕組みにより合致した制度が採用されるべきである。消費税の制度の基本は、生産と流通を通じた課税の連鎖を維持し、事業者の競争上の中立性を確保しつつ最終消費者に法が予定した税負担を求めることであり、こうした目的に合致した仕組みを設けるべきである。さらに、重複課税や租税回避の可能性を排除することが必要である。他方、現行法の仕組みは、わが国の税法の特殊性（免税事業者制度を利用した租税回避への対応の必要性）に対応し、かつ、取扱いの区分が明確であるなどの現実的な合理性を有している。しかしながら、将来の税率の引上げなどを見据えた場合には、現状のままで十分とは思われない。

消費税の視点からすると、事業の移転が事業者間の取引であることから、事業の移転が課税対象となるか否かあるいは引継ぎ処理の対象となるか否かは、実はそれほど重要なものではない。むしろ、移転の前後において、消費税における課税と税額控除の連鎖が切断されないようにすること、すなわち、事業を移転した者の課税上の処理と事業の移転を受けた者の課税上の処理との整合性が

100) 事業者間での取引が途中経過としてどのような経路を辿っても、全体としても税収に影響が生じないのが消費税の特徴である。

維持されていることが重要である。

こうした問題意識から、結論において二つの改善案を提示した。ひとつは引継ぎの範囲の見直しであり、もうひとつは課税対象としつつゼロ税率を適用すること（リバース・チャージを含む。）である。

以上本稿では、「事業の移転」と消費税の関係について若干の考察を試みた。「事業の移転」に対する現行法の仕組みとその基礎にある考え方、そして、そこから生ずる問題点についていくらか解明が進んだのではないかと考えている。今後企業再編が更に増加し、事業の移転も増加すると予想されるが、本稿が付加価値税タイプの税としての消費税における「事業の移転」の取扱いの見直しの際に何らかの参考となることを期待して論述を終えたい。

（参考文献）

大島隆夫、木村剛志『消費税法の考え方・読み方（4訂版）』（財務経理協会、2006年）

金子宏『租税法（第12版）』（弘文堂、2007年）

金子宏ほか「消費税」日税研論集第30号（日本税務研究センター、1995年）

神田秀樹『会社法（第9版）』（弘文堂、2007年）

木村剛志『実務家のための消費税実例回答集』（税務研究会出版局、2007年）

高野幸大ほか「消費税の諸問題」租税法研究第34号（有斐閣、2006年）

寺本昌広『逐条解説 新しい信託法』（商事法務、2007年）

中尾睦ほか『平成13年 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001年）

水野忠恒『租税法（第3版）』（有斐閣、2007年）

水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1998年）

Alan Schenk, Oliver Oldman “Value Added Tax – A Comparative Approach” (Cambridge University Press, 2007)

“Canadian Master Tax Guide 61st Edition 2006” (CCH)

Joep Swinkels “Transfer of a Going Concern Under European VAT” (International Vat Monitor March/April 2007)

Paul Quigley “The New European VAT Directive” (International Vat Monitor May/June 2007)

“Tolley’s Value Added Tax 2004 2nd Ed” (Lexis Nexis)